

I. Introducción a la valoración aduanera

Los tributos aduaneros son los impuestos que gravan el comercio internacional de mercancías. Se trata de impuestos indirectos, ya que el monto del gravamen o parte de él, es trasladado al consumidor o usuario final.

Los tributos aduaneros —impuestos al comercio exterior, según nuestra Ley Aduanera— gravan las exportaciones y las importaciones, distinguiéndose en impuestos de exportación o de importación.

En materia de exportaciones, lo normal es que las mercancías se encuentren exentas de tributos y restricciones, por lo que para efectos de valor carecen de importancia, máxime que el precio factura o valor comercial aplica sin problema al momento de salir la mercancía del territorio aduanero nacional (art. 79 de la Ley Aduanera).

Los tributos aduaneros de importación, en cambio, constituyen factores estratégicos en toda política de comercio exterior, pues inciden definitivamente en dos grandes vertientes:

- a) regulan los intercambios de mercancías y productos de origen extranjero, protegiendo o no a la producción interna, de artículos idénticos o similares
- b) conforman ingresos presupuestarios en la columna del ingreso público captado anualmente por los Estados.

Los tributos aduaneros forman parte de los aranceles o tarifas y su captación está en relación directa al lugar que las mercancías ocupen en las nomenclaturas arancelarias o aduaneras. Esto es, clasificaciones metódicas y racionales que ordenan a nivel mundial todos los objetos físicos transportables, posibles de intercambiarse entre países, empresas y comerciantes.

En materia de nomenclatura de productos México sigue el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (SADCM), convenio internacional de aplicación tanto en América del Norte como en la totalidad de los mercados externos.

En síntesis, las tarifas mexicanas de importación y exportación se conforman por dos grandes factores: a) el sistema armonizado de clasificación de mercancías, y b) los impuestos o tributos al comercio exterior.

De lo anterior, se deduce que una correcta clasificación de las mercancías de importación, devengará un impuesto o tributo aduanero también adecuado y correcto.¹

ELEMENTOS DEL TRIBUTO ADUANERO

El impuesto o tributo aduanero se estructura con base en dos elementos: la alícuota y la base de cálculo.

Las alícuotas pueden ser expresadas en unidades monetarias (alícuota fija) o en la forma de porcentaje (alícuota proporcional).

La base de cálculo puede presentarse a su vez en dos formas: *a*) en cantidades físicas, o *b*) en la forma de valor o precio.

En cantidades se representa por determinada unidad de medida (kilogramo, litro, metro cúbico, libra, pulgada, pie cúbico, etcétera).

Fijado el tributo en función del valor o precio que tenga la mercancía importada, es dable encontrar en las tarifas las siguientes bases impositivas: CIF (costo-seguro y flete); FOB (precio libre a bordo); valor factura; valor aduanero; precios oficiales; valores mínimos, etcétera. Cualquiera que sea la base imponible elegida por las legislaciones internas, los valores expresados en moneda extranjera deberán ser convertidos en su equivalente en moneda nacional mediante la aplicación de una determinada tasa de cambio, vigente en un momento determinado.

En síntesis, los impuestos o tributos aduaneros son resultantes de la alícuota (porcentajes) por la base de cálculo (valor en aduana de la mercancía).

De la base de cálculo surge la clasificación de los impuestos o tributos aduaneros y de los aranceles en general; específicos y *ad valorem* o mixtos.

- a) Los tributos específicos son los que gravan las mercancías de acuerdo a su peso, cuenta y medida y se expresan en una suma en moneda nacional; por ejemplo, en la Tarifa de Importación de Estados Unidos de Norteamérica, en materia de calzado, la fracción 6402.19.70 exhibe un impuesto específico de 0.90 dólares por par con precio mayor a 6.50 dólares, pero menor a 12.
- b) En los tributos *ad valorem*, la alícuota se expresa bajo la forma de porcentaje y la base de cálculo o base imponible está representada por el valor o precio de la mercancía importada. Respecto a la forma de determinar la base de cálculo o base imponible, la Organización Mundial de Comercio (OMC) postula que no deben decretarse precios oficiales o precios mínimos por los países importadores, sino ajustarse a precios reales de las operaciones cuyas mercancías se tratan de valorar.

¹ Jean Claude Berr y Henri Tremeau, *Le Droit Douanier*, 9a. ed., Económica, París, 1988.

- c) El tributo mixto opera cuando un mismo producto está sujeto simultáneamente a un impuesto específico y a otro *ad valorem*. Ejemplo: la Tarifa de Importación de Estados Unidos de Norteamérica, en el mismo rubro del calzado, la fracción 6402.30.70 tiene un *ad valorem* de 37.5%, más un impuesto específico de 0.90 dólares por par, siempre que vayan del rango precio mayor a 3.00, pero menor a 6.50 dólares el par.

Conviene recordar que México utiliza mayoritariamente los impuestos *ad valorem*,² manteniendo a su vez una nomenclatura lineal y escasamente dispersa, cuya composición y protección, podemos resumir así:

Materias primas básicas para el desarrollo industrial del país.	Exento — 5% <i>ad valorem</i>
Materiales intermedios y la mayor parte de la maquinaria (refacciones).	5% — 10% <i>ad valorem</i>
Productos terminados.	15% — 20% <i>ad valorem</i>

Básicamente está establecida de acuerdo a la cadena productiva.

Hay que destacar que los promedios de protección descritos no corresponden a los vigentes para la zona norteamericana de libre comercio (TLC), pues allí los niveles arancelarios responden a la tipología de productos y a las etapas de desgravación, negociadas en un horizonte de 10 a 15 años, contados a partir del 1 de enero de 1994.

El comercio internacional contemporáneo ha reconocido a los tributos aduaneros *ad valorem* como los más adecuados para impulsar los flujos comerciales, lejos de los específicos y precios oficiales o precios mínimos. Sus ventajas son evidentes y las resumimos en tres:

- Impiden que el nivel de protección disminuya y aun se anule por los efectos del aumento en los precios de importación, y que la protección acordada a distintas industrias se distorsione y modifique como resultado de las diferencias en el grado de aumento de los precios.
- Permiten una determinación más racional y más equitativa de esa protección en las distintas clases de mercancías.
- Hacen innecesaria una discriminación detallada entre los productos de una misma clase, la cual simplifica y facilita la aplicación del arancel.³

² El artículo 12 de la Ley de Comercio Exterior restableció los impuestos específicos y en la práctica rigen en nuestra tarifa en uno o dos productos.

³ Efraín Polo Bernal, *Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación*, PAC, México, 1979.

Sin embargo, no todas son ventajas en la utilización de los derechos aplicados sobre el valor de las mercancías; tienen también inconvenientes graves. Las oscilaciones de los precios, sean al alza o a la baja, no se producen ni al mismo tiempo ni en la misma cuantía en el mercado internacional que en el interior del país y entonces sucede que si, por ejemplo, baja el precio internacional, la protección resulta insuficiente, cuando, precisamente, más la necesita la producción nacional; por el contrario, si sube el precio en el exterior, la protección resulta excesiva y, prácticamente las importaciones se convierten en prohibidas. En el aspecto fiscal del derecho arancelario, puede decirse que las alzas o bajas en los precios exteriores se compensan, porque a precio más bajo, se importan mayores cantidades, mientras sucede lo contrario cuando las cotizaciones suben.

LA VALORACIÓN DE LAS MERCANCÍAS PARA FINES ADUANEROS

El valor para fines tributarios aduaneros se ha convertido en un tema esencial para las políticas de comercio exterior.

El tránsito de los impuestos o tributos específicos, que gravan las mercancías en función de sus atributos materiales, a los tributos o impuestos *ad valorem* que actúan en función del precio pactado de las mismas, ha sucedido en un contexto de cambios significativos en los mercados internacionales.

La consolidación de los impuestos *ad valorem* impulsados por la OMC en el artículo VII de su carta constitutiva, encontró a corto plazo un obstáculo determinante, pues la libre concurrencia y la independencia entre proveedores e importadores fue alterada por los comercios cautivos y transnacionalizados que modifican las bases mismas de los esquemas de valoración aduanera.⁴

Fiel al esquema liberal del artículo VII de la OMC, surgió una definición del valor que privilegió las mercancías y que estuvo vigente desde 1950 hasta 1979 en las aduanas del mundo, incluyendo a México: la Definición del Valor de Bruselas (DVB), centrada en el valor normal, noción teórica que buscó por diversos medios imponer operaciones mercantiles autónomas y transparentes, lejos de las vinculaciones y precios de transferencias, para los efectos aduaneros. La Comunidad Económica Europea, Japón y América Latina regularon sus importaciones bajo aquel parámetro evaluativo, mientras Estados Unidos de Norteamérica negaba dichos principios con un esquema arbitrario y unilateral, conocido como el *American Selling Price* (ASP), que fijaba el valor de sus importaciones en precios internos proteccionistas y arbitrarios.

Ante esa realidad dual en materia de valor aduanero, el GATT (hoy OMC) convoca a la Ronda Tokio (1973) y, entre otros importantes acuerdos, aprueba el Código de Valoración (1979), que tiene como fuente mediata al propio artículo VII de la

⁴ Michael Porter E., *La ventaja competitiva de las naciones*, Vergara, Buenos Aires, 1991, p. 101.

Carta del GATT, en una nueva reinterpretación; hoy rige 90% del comercio mundial. Estados Unidos de Norteamérica eliminó su ASP y el resto de la comunidad internacional abrogó la definición teórica de Bruselas.

Consumada la Ronda Uruguay en 1995, y revisados y ampliados los Códigos de Conducta del GATT-OMC, se publicó el Código de Valoración de la OMC, que México incorporó a su derecho interno con fecha del *Diario Oficial de la Federación* del 30 de diciembre de 1994.

Una breve comparación entre la definición del valor de Bruselas y el Código de Valoración mencionado, sirve para identificar el cambio en la legislación aduanera mexicana y ayuda a comprender el nuevo esquema de valoración que se aplica en las aduanas mexicanas a partir de octubre de 1992, con la anterior Ley Aduanera, así como con la nueva Ley Aduanera, vigente desde el 1 de enero de 1997.

BREVE COMPARACIÓN ENTRE LA DVB Y EL CÓDIGO DE LA OMC⁵

Los dos sistemas de valoración de mercancías a efectos aduaneros más ampliamente extendidos por el mundo son los contenidos en la definición del valor de Bruselas (DVB) y en el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII de la OMC, si bien en la actualidad el comercio mundial, en conjunto, ha optado decididamente por el segundo.

Ambos sistemas tienen la misma finalidad: establecer normas legales aceptadas internacionalmente, de obligado cumplimiento para las administraciones de aduanas y para los compradores, con objeto de determinar uniformemente el valor en aduana o base imponible de los derechos arancelarios *ad valorem* y los demás gravámenes exigibles con motivo de la importación.

Sin embargo, las normas varían entre uno y otro sistema, porque están inspiradas en distintas concepciones del valor: la “teórica”, la DVB; “positiva”, el Código. El resultado práctico es que, en conjunto, las bases imponibles obtenidas, aplicando la DVB son más elevadas que las establecidas con arreglo al acuerdo, sin perjuicio de que, en muchos casos concretos, ambas puedan ser coincidentes. Es decir, considerando globalmente todas las importaciones en un cierto periodo en cualquier país, resulta menos protegida la producción nacional —y paralelamente más bajo el rendimiento fiscal— con el Código de Valoración de la OMC que con la DVB, siempre que ésta se aplique en toda su pureza.

Existen, además, otras diferencias entre estos métodos de valoración que afectan más a su expresión formal que al fondo del problema que contemplan, aunque a veces puedan manifestarse tales divergencias en aspectos prácticos. Se trata de la génesis de ambos sistemas: la DVB se concibió y nació como resultado de un encar-

⁵ Rafael Herrera Ydáñez, *Valoración de mercancías a efectos aduaneros*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1988, pp. 235-240.

go esencialmente técnico, que el Grupo de Estudios para la Unión Aduanera Europea recibió de los países de la OECE, en 1947. El Comité Aduanero —creado por el grupo— y el Subcomité del Valor —constituido por el Comité— realizaron un trabajo orientado en tal sentido, que desembocó en la definición de Bruselas, cuya coherencia nunca ha sido objetada. El Código de la OMC —como se ha dicho antes— ha sido el resultado de negociaciones generadas por móviles de política comercial, y desarrolladas en este ámbito, por lo que su “anatomía” resultó forzosamente afectada por la intencionalidad de su creación que ha tenido que soportar las cesiones o concesiones de una o varias partes contratantes, a cambio de las equivalentes de otras, con lo cual la homogeneidad tenía que resultar perjudicada. Es decir que, en este aspecto, existe una diferencia marcada que media entre las decisiones técnicas y las políticas.

El resultado de la confrontación entre una y otra concepción del valor es que la teórica es más perfecta en el aspecto técnico y proporciona mayor protección a la producción nacional que la segunda. Por el contrario, la noción positiva —por ser más simple— resulta de más fácil aplicación, proporciona menor protección a los productos del país, si bien favorece, por la misma razón, la exportación con destino a otros territorios que utilicen el mismo código.

Como se demostró anteriormente en otros países —entre ellos los de la Unión Europea— y recientemente en España, la transición del sistema de valoración basado en la DVB al que establece el Código de la OMC se ha efectuado sin distorsiones ni trastornos indeseables, puesto que siempre es más asequible pasar de un método relativamente complicado a otro más sencillo.

En resumen, las diferencias más destacables, entre los dos sistemas referidos, se manifiestan en los siguientes aspectos:

1. *Elemento precio*

Los dos procedimientos se basan en el precio pagado o por pagar; pero las divergencias se manifiestan cuando este precio debe admitirse sin más condicionamientos, o cuando debe ajustarse en una cuantía más o menos elevada.

- a) DVB. Cuando el precio pagado o por pagar no coincide con el precio usual de competencia, debe ser ajustado convenientemente hasta su igualación. Un precio sensiblemente inferior a los precios corrientes de mercado de productos idénticos sería rectificado en una cuantía igual a la diferencia existente entre ambos precios.
- b) Acuerdo. También se basa en el precio pagado o por pagar (precio factura), ajustado únicamente conforme al artículo 8º de dicho texto. Un precio que satisfaga las cuatro condiciones del artículo 1º, ajustado según el artículo 8º, se debe admitir, aunque sea sensiblemente inferior a los precios corrientes de mercado de artículos idénticos. Así lo ha expresado el Comité Técnico de Valoración en su opinión consultiva 2.1, y bien es verdad que, de conformidad con el articulado del acuerdo, con sus notas interpretativas y con el espíritu que le ha dado vida, tal criterio es correcto.

Al mismo resultado se llegaría también con la DVB, si, aplicando el Código de la OMC, se utilizaran los artículos 2º o 3º, pero sería necesario para ello, que se hubiese desechado la aplicación del artículo 1º, por incumplimiento demostrado de alguna de sus condiciones, ya que, como se ha repetido numerosas veces, debe respetarse escrupulosamente el orden de prioridad en la elección de los métodos de valoración desde el artículo 1º hasta el 7º.

Estas diferencias, esquemáticamente, pueden expresarse de la siguiente forma, que es válida en la mayoría de las ocasiones (PUC = precio usual de competencia):

Precio pagado/por pagar + diferencia con PUC = “precio normal” (DVB).
 Precio pagado/por pagar + ajustes artículo 8º = “valor de transacción” (Código).
 Ajustes por diferencia con PUC Ajustes artículo 8º
 Precio normal Valor de transacción [...].

2. Descuentos o rebajas de precios

El enfoque que se da a esta materia es muy distinto, según los dos sistemas que se están analizando, porque uno responde a una concepción teórica y el otro a una concepción positiva.

- a) DVB. Con la definición, se distingue entre descuentos admisibles y los que no lo son, ya que se autorizan las rebajas que tienen carácter general y se conceden a cualquier comprador, en tanto que se rechazan las que tienen carácter discriminatorio, por no otorgarse más que a determinados compradores.
- b) Acuerdo. Los descuentos o rebajas de precios no se mencionan en el artículo 8º del Código, que es el único en virtud del cual se puede incrementar el precio efectivamente pagado o por pagar. Por tanto, si éste es un precio neto, al que se ha llegado después de aplicar uno o varios descuentos —cualquiera que sea su naturaleza—, deberá aceptarse por la aduana, si dicho precio cumple las condiciones que impone el artículo 1o.

La única excepción de inadmisibilidad de descuentos conforme al Código la constituyen los que tengan el carácter retroactivo; es decir, que se refieran a mercancías despachadas con anterioridad, y no a las que se están valorando.

3. Elemento tiempo

- c) DVB. El momento que hay que considerar para determinar el valor en aduana es aquel en el que son exigibles los derechos arancelarios, que coincide en casi todos los países que aplican la definición con la fecha del registro de la declaración de importación. No obstante, las legislaciones nacionales suelen establecer unos plazos de tolerancia —en España era de seis meses— entre la fecha del contrato de venta, o la fecha de entrega prevista en el contrato, y el momento de la valoración, dentro de los cuales son admisibles los precios de contrato; pero si se hubiera sobrepasado dicho plazo de tolerancia, la Administración de Aduanas rectifica el precio de factura, aplicando el que corresponda al momento de la valoración.

- d) Acuerdo. En el artículo 1o. de este texto no existe un elemento tiempo, externo a la transacción efectiva, que deba tomarse como patrón para calcular el valor en aduana, por lo que no hay limitación alguna en cuanto a la aceptación del valor de transacción, cualquiera que sea la fecha del contrato o de la factura de venta. Por consiguiente, se puede aceptar el precio pactado en un contrato hace veinticuatro meses, por ejemplo, aunque los precios de mercado del producto hayan experimentado un alza sensible en tal plazo.

Si se tiene en cuenta la tendencia alcista de los precios, es fácil de deducir las consecuencias de utilizar uno u otro sistema de valoración.

4. Comisiones

- a) DVB. Todas las comisiones y corretajes forman parte integrante del valor en aduana, como gastos inherentes a la venta de las mercancías, sin que se haga exclusión de ningún tipo.
- b) Acuerdo. Dispone que las comisiones y corretajes se incluyan en el valor en aduana; pero hace exclusión expresa de las comisiones de compra. Es decir, las comisiones de venta y los corretajes, deben sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar, en la medida que los soporte el comprador. Esta última limitación introduce alguna confusión en el concepto, porque cabe preguntarse si no es siempre el comprador quien soporta las comisiones de venta, puesto que, forzosamente, han de obtenerse del precio que aquél ha pagado o pagará por las mercancías importadas.

Se observa, además, respecto a las comisiones de venta, una contradicción importante entre los artículos 5o. y 8o. del Código de Valoración de la OMC, porque el segundo, como acaba de decirse, dispone que las comisiones de venta que pague directamente el comprador al agente del vendedor se incluyan en el valor en aduana. En cambio, en el artículo 5o., para determinar la base imponible por el método sustractivo, cuando no ha habido venta entre el proveedor extranjero y el importador, y las mercancías se han enviado en consignación al agente del suministrador en el país de importación, se dispone que se deduzca del importe de la venta pagado por el comprador en dicho país, la totalidad de la comisión, con lo cual el valor en aduana obtenido por este procedimiento deja de incluir la comisión de venta soportada por el comprador.

La diferencia en esta materia entre la DVB y el Código es muy importante, porque el segundo, de hecho, excluye del valor en aduana casi todas las comisiones. Aplicando literalmente sus preceptos, sólo se suman al precio pagado o por pagar las comisiones de venta que pague el importador al agente del vendedor extranjero, que es un caso poco frecuente; pero no las comisiones que deduzca del precio el vendedor a su agente, cuando éste actúa como importador, situación que se presenta con mucha frecuencia.

5. Prestaciones del comprador en favor del vendedor

- e) DVB. Forman parte del valor en aduana el coste de las prestaciones que, de hecho, o por obligación contractual, realice en el país de importación el comprador en favor del vendedor, que éste asumiría e incluiría en su precio, si actuara en condiciones de libre competencia. Tales prestaciones son, entre otras,

el estudio y “prospección” del mercado, la publicidad de la marca con la que se venden las mercancías, la garantía de la misma, la asistencia a salones, ferias y exposiciones, etcétera.

- f) Acuerdo. Las actividades —incluidas las relativas a la comercialización de las mercancías importadas— que el comprador realice por su propia cuenta, salvo aquellas para las que esté previsto un ajuste en el artículo 8º, no se consideran como un pago indirecto al vendedor, aunque se pueda estimar que benefician a éste, o que han sido emprendidas con su acuerdo, y su importe no se sumará al precio efectivamente pagado o por pagar para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas.

Asimismo, el Código especifica que las personas asociadas en negocios, por el hecho de que una sea agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra —cualquiera que sea la denominación utilizada—, sólo se considerarán como vinculadas cuando respondan a alguno de los criterios que enumera el artículo 15.

Las consecuencias prácticas de considerar las prestaciones como elementos integrantes, o no, del valor en aduana son muy importantes. En España, cerca de 60% de los ajustes establecidos con carácter general y revisable, vigentes hasta el 31 de diciembre de 1985, respondían a este concepto.

6. Gastos previos de fabricación; ingeniería

- a) DVB. Salvo limitadas excepciones, los gastos referidos se incluyen en el valor en aduana de las mercancías importadas.
- b) Acuerdo. Se sumarán al precio pagado o por pagar los gastos de ingeniería, de creación y perfeccionamiento, artísticos y de diseño, planos y croquis, siempre que:
- Se hayan realizado fuera del país de importación.
 - Sean necesarios para producir las mercancías importadas.

En virtud de la primera condición, el Código estimula el establecimiento de empresas extranjeras de ingeniería, en el país de importación puesto que, de hecho, gozarán de franquicia. La segunda condición elimina automáticamente las ingenierías de proyecto y las funcionales.

7. Cánones y derechos de licencia

- a) DVB. Según este sistema de valoración, los cánones que se paguen por patentes, marcas extranjeras de fábrica o de comercio, derechos de autor, o cualesquiera otros relativos a la propiedad intelectual o industrial, se deben incluir en el valor en aduana, repartiendo el importe del canon entre la mercancía importada y la suma del valor de las nacionales, con las que se mezcla, más el coste de las operaciones posteriores a la importación.
- b) Acuerdo. De conformidad con sus disposiciones, se sumarán al precio efectivamente pagado o por pagar los cánones y derechos de licencia relativos a las mercancías que se valoran, que el comprador esté obligado a pagar —directa o indirectamente— como condición de la venta de dichas mercancías. Estos cánones podrán comprender, entre otros, los pagos efectuados por patentes, marcas

de fábrica o de comercio y derechos de autor. Sin embargo, la adición de los cánones al precio pagado o por pagar se limita a que se puedan obtener de datos objetivos y cuantificables, rechazándose los casos, tan frecuentes en la práctica, en los que las mercancías importadas se incorporan a un proceso de producción en el país de importación y se mezclan con otras de origen nacional, perdiendo su identidad.

Las limitaciones que establece el Código restringen en gran medida las repercusiones de los cánones sobre las mercancías importadas.⁶

⁶ Jean Noel y otros, *La marca, motor de la competitividad de las empresas y del crecimiento de la economía*, McGraw de Management, Madrid, 1991.