

## CAPÍTULO SÉPTIMO

### LA VALORACIÓN EN ADUANA

I. Introducción . . . . .	143
II. Elementos del tributo aduanero . . . . .	144
III. La valoración de las mercancías para fines aduaneros . . . . .	146
IV. Breve comparación entre la DVB y el Código de la OMC . . . . .	148
V. El Código de Valoración de la OMC . . . . .	154
VI. La base gravable aduanera mexicana . . . . .	162

## CAPÍTULO SÉPTIMO

### LA VALORACIÓN EN ADUANA

#### I. INTRODUCCIÓN

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— pueden gravar 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 (artículo 79 de la Ley Aduanera).

Los tributos aduaneros de importación, en cambio, constituyen factores estratégicos en toda política de comercio exterior, pues ellos 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, y *b)* conforman ingresos presupuestarios en la columna del ingreso público captado anualmente por los Estados.

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

México en materia de nomenclatura de productos 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 de importación y exportación mexicanas 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.<sup>71</sup>

## II. 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 bajo la forma de porcentaje (alícuota fija) o bajo la forma de porcentaje (alícuota proporcional).

La base de cálculo puede presentarse a su vez en dos formas: *a)* en cantidades físicas, o *b)* bajo 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 por 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.

<sup>71</sup> Berr, Jean Claude y Tremeau, Henri, *Le droit douanier*, 9a. ed., París, Económica, 1988.

a) Los tributos específicos son los que gravan las mercancías de acuerdo con su peso, cuenta y medida, y se expresan en una suma en moneda nacional; por ejemplo, en la Tarifa de Importación de los Estados Unidos de América, en materia de calzado la fracción 6402.19.70 exhibe un impuesto específico de 0.90 dólares por par en aquellos calzados con precio mayor a 6.50 dólares, pero menor a 12.

b) Los tributos *ad valorem*, en los cuales 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.

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 los Estados Unidos de América, en el mismo rubro del calzado, la fracción 6402.30.70 tiene un *ad valorem* de un 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, por su parte, México mayoritariamente utiliza los impuestos *ad valorem*,<sup>72</sup> manteniendo a su vez una nomenclatura lineal y escasamente dispersa y cuya composición y protección podemos resumidamente describirla 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 con la cadena productiva.

Conviene destacar que los promedios de protección descritos no corresponden a los vigentes para la zona norteamericana de libre comercio

<sup>72</sup> El artículo 12 de la Ley de Comercio Exterior restableció los impuestos específicos y en la práctica en uno o dos productos rigen en nuestra tarifa.

LC), 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 1o. de enero de 1994.

El comercio internacional contemporáneo ha asumido 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:

a) 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.

b) Permiten una determinación más racional y más equitativa de esa protección en las distintas clases de mercancías.

c) Hacen innecesaria una discriminación detallada entre los productos de una misma clase, la cual simplifica y facilita la aplicación del arancel.<sup>73</sup>

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 en alza o en 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 que sucede lo contrario cuando las cotizaciones suben.

### III. 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.

<sup>73</sup> Polo Bernal, Efraín, *Ley de Valoración Aduanera de las Mercancías de Importación*, México, Pac, 1979.

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 a partir del 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 vienen a alterar las bases mismas de los esquemas de valoración aduanera.<sup>74</sup>

Fiel al esquema liberal del artículo VII de la OMC, surgió una definición del valor que privilegió las mercancías y que rigió 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 diversas medidas 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 los Estados Unidos de América negaban 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 Carta del GATT, en una nueva reinterpretación, hoy rige el 90% del comercio mundial. Estados Unidos de América 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 lo incorporó a su derecho interno con fecha del *Diario Oficial* del 30 de diciembre de 1995.

<sup>74</sup> Porter E., Michael, *La ventaja competitiva de las naciones*, Buenos Aires, Vergara, 1991, p. 101.

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.

#### IV. BREVE COMPARACIÓN ENTRE LA DVB Y EL CÓDIGO DE LA OMC<sup>75</sup>

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, y en el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII de la OMC, si bien en la actualidad el comercio mundial, en conjunto, se ha inclinado decididamente por el segundo.

Ambos sistemas tienen la misma finalidad: establecer unas 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 "teórico", la DVB, "positivo", 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, globalmente, considerando todas las importaciones en un cierto periodo de tiempo 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

<sup>75</sup> Herrera Ydanez, Rafael, *Valoración de mercancías a efectos aduaneros*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1988, pp. 235-240.

concibió y nació como resultado de un encargo 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” forzosamente resultó 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 por la 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.

Las diferencias más destacables, en concreto, entre los dos sistemas que se están considerando, 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 8 de dicho texto. Un precio que satisfaga las cuatro condiciones del artículo 1, ajustado según el artículo 8, 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 que con la DVB, se llegaría también si, aplicando el Código de la OMC, se utilizaran los artículos 2 o 3, pero sería necesario para ello, que se hubiese desechado la aplicación del artículo 1, 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 1 hasta el 7.

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 8 = "valor de transacción" (Código).

Ajustes por diferencia con PUC Ajustes artículo 8.

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 ge-

neral 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 8 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 1.

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 1 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 una subida sensible en tal plazo.

Si se tiene en cuenta la tendencia alcista de los precios, son fáciles 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, que deben sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar las comisiones de venta y los corretajes, en la medida en la que los soporte el comprador. Esta última limitación introduce alguna confusión en el concepto, porque cabe preguntarse si es que no es siempre el comprador quien soporta las comisiones de venta, puesto que, forzosamente, han de obtenerse del precio que aquél ha pagado a pagará por las mercancías importadas.

Se observa, además, respecto a las comisiones de venta, una contradicción importante entre los artículos 5 y 8 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 incluyen en el valor en aduana. En cambio, en el artículo 5, 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 8, 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. Puede afirmarse que, en España, cerca del 60 por 100 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 de que se trata 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 en el país de importación de empresas extranjeras de ingeniería, puesto que de hecho gozarán de franquicia. La segunda condición que impone 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.<sup>76</sup>

## V. EL CÓDIGO DE VALORACIÓN DE LA OMC

### Introducción

Terminada la Ronda Tokio del GATT en 1979, las partes contratantes aprobaron entre otros importantes instrumentos el Código de Valoración,

<sup>76</sup> Noel, Jean y otros, *La marca, motor de la competitividad de las empresas y del crecimiento de la Economía*, Madrid, Mc-Graw de Management, 1991.

que técnicamente se denomina “Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio”.

Concluida la Ronda Uruguay en 1995, la Organización Mundial de Comercio comienza a funcionar y se da a la tarea de aplicar e interpretar 18 códigos de conducta internacional, entre los cuales destaca este instrumento del derecho tributario aduanero.

A estas fechas el Código de Valoración de la OMC es seguido por más de ochenta países, incluidos Japón, la Unión Europea, Estados Unidos de América, Canadá, etcétera.

México suscribió y ratificó este Código el 25 de abril de 1988, y solicitó un plazo de cinco años para comenzar su aplicación, con reservas en las aduanas del país.

Antes de expirar dicho plazo y con fecha 20 de julio de 1992, la Ley Aduanera de esa época incorporó los principios del Código a la base gravable de las importaciones mexicanas.

Con fecha 1 de enero de 1997 la Nueva Ley Aduanera completó la integración plena, sin reserva de ningún tipo, del Código que comentamos, el cual sufrió leves reformas al aprobarse su implementación en los Acuerdos de Marrakesh, que se plasman en el derecho tributario aduanero mexicano en el decreto aprobatorio de la Organización Mundial de Comercio, con fecha 30 de diciembre de 1995.

### Esquema del Código de Valoración

El Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII de la Organización Mundial de Comercio (OMC), publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de diciembre de 1994, presenta la siguiente estructura:

- Introducción general
- Preámbulo
- Parte I: Normas de valoración en aduana (artículos 1-17)
- Parte II: Administración del Acuerdo, consultas y resolución de controversias (artículos 18-19).
- Parte III: Trato especial y diferenciado (artículo 20).
- Parte IV: Disposiciones finales (artículos 21-24).
- Anexo I: Notas interpretativas (11 notas).
- Anexo II: Comité Técnico de Valoración en Aduanas (23 apartados)

- Anexo III: Grupos especiales (7 apartados)
- Protocolo: (8 apartados).

La introducción general traza el plan esquemático del Acuerdo, estableciendo que el “valor de la transacción” es el criterio número uno —el procedimiento primordial—, contenido en el artículo 1; pero que debe considerarse conjuntamente con el artículo 8, en el que se estudian los ajustes que deben llevarse a cabo respecto al precio pagado o por pagar.

Normalmente, cuando el valor en aduana no se puede determinar con arreglo a lo establecido en el artículo 1 —valor de transacción—, se deberán celebrar consultas entre la administración de aduanas y el importador, con objeto de establecer una base de valoración conforme a lo dispuesto en los artículos 2 o 3. Puede ocurrir, por ejemplo, que el importador posea información acerca del valor en aduana de mercancías idénticas o similares importadas, y que la administración no disponga de manera directa de esta información en el lugar de importación. También es posible que la administración de aduanas tenga datos sobre el valor de mercancías idénticas o similares importadas y que el importador desconozca esta información. La celebración de consultas entre las limitaciones que impone el secreto comercial, con el fin de establecer una base adecuada del valor en aduana.

Los artículos 5 y 6 contienen dos procedimientos para la determinación del valor en aduana, cuando éste no pueda establecerse conforme al valor de transacción de las mercancías importadas o de otras idénticas o similares importadas. En virtud del apartado 1 del artículo 5, el valor de la aduana se fija sobre la base del precio al que se revenden las mercancías en el país de importación, en el mismo estado en que se importaron, a un comprador no vinculado con el vendedor, y si tales mercancías en el país de importación, en el mismo estado en que se importaron, a un comprador no vinculado con el vendedor, y si tales mercancías han sido objeto de transformación después de importarse, el importador tiene derecho a que se valoren de acuerdo con las disposiciones del artículo 5. Según el artículo 6, el valor en aduana se establece sobre la base del costo de producción de la mercancía que se valora. Tanto éste como el procedimiento anterior presentan ciertas dificultades, por lo que el importador puede elegir con arreglo a lo dispuesto en el artículo 4, el orden de la aplicación de los dos métodos.

El protocolo concede a los países en desarrollo la facultad de formular reservas a las opciones contenidas en los artículos 4 y 5 en el sentido de que serán las respectivas administraciones de dichos países las que deban autorizar la aplicación de las citadas opciones.

El artículo 7 establece cómo se debe determinar el valor en aduana, cuando no sea posible hacerlo conforme a los procedimientos anteriores.

El preámbulo del Acuerdo enuncia unos principios de valoración, que eran ya muy conocidos, o que estaban en el ánimo de todas las partes contratantes.

- Dar una mayor uniformidad a la aplicación del artículo VII del GATT-OMC.
- La necesidad de un sistema equitativo uniforme y neutro de valoración en aduana, que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios.
- Que siempre que sea posible, se debe utilizar como base de valoración el valor de transacción de las mercancías que se importan.
- Que la determinación del valor en aduana se debe basar en criterios sencillos y equitativos, que estén de acuerdo con los usos comerciales y que los procedimientos de valoración tienen que ser de aplicación general, sin discriminaciones, según la procedencias u orígenes de las mercancías.
- Que los sistemas de valoración no deben utilizarse para combatir el *dumping*, puesto que éste tiene su legislación especial, con arreglo a acuerdos de carácter internacional.

### 1. *Procedimientos para determinar el valor en aduana*

El Código ordena que el valor en aduana se debe basar, en la medida de lo posible, en el precio efectivamente pagado o por pagar —generalmente indicado en la factura comercial— por las mercancías que se valoran. Este precio se denomina “valor de transacción”. Si no existiese este valor, o si el precio pagado o por pagar no pudiera aceptarse como la base de valoración, el Acuerdo prevé otros cinco procedimientos, que se mencionan en el artículo 4, relativos a la facultad del importador para solicitar la inversión del orden de aplicación de los métodos amparados por los artículos 5 y 6.

Así pues, el criterio principal de valoración y los secundarios son los siguientes:

- Valor de transacción de las mercancías que se valoran (artículos 1 y 8 conjuntamente).
- Valor de transacción de mercancías idénticas (artículo 2).
- Valor de transacción de mercancías similares (artículo 3).
- Procedimiento sustractivo (artículo 5).
- Procedimiento basado en el costo de producción (artículo 6).
- Procedimiento llamado el “último recurso” (artículo 7).

## 2. *Cuestiones de carácter general*

En cuanto a las conversiones monetarias para determinar el valor en aduana en la moneda del país de importación, el tipo de cambio aplicable será el oficial que esté en vigor en dicho país y deberá reflejar, con la mayor exactitud posible, el valor corriente de aquella moneda en las transacciones comerciales. Se deja en libertad a las partes para que escojan entre el cambio vigente en el momento de la exportación o en el de la importación. En el segundo supuesto, la nota interpretativa del artículo 9 del Acuerdo dice que el “momento de la importación” puede ser el de la declaración en aduana. La verdad es que esta expresión no aclara del todo cuál es ese “momento”, puesto que puede interpretarse como el de la presentación de la declaración de importación, el del registro de tal documento en la aduana o el del despacho efectivo de las mercancías. Según la legislación de la Unión Europea —coincidente con lo que ha sido siempre práctica usual, porque no se presta a equívoco—, dicho “momento” es el del registro de la declaración de importación en la aduana, que es cuando el importador ha manifestado su deseo de despachar las mercancías.

Dispone el Código que ninguna información que se haya suministrado con carácter confidencial podrá ser divulgada, sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya facilitado dicha información, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelarla en el ámbito de procedimientos judiciales.

Todas las partes contratantes tienen la obligación de admitir un derecho de recurso, sin penalización, al importador o a cualquier otra persona sujeta al pago de los derechos. El término “sin penalización” debe enten-

derse en el sentido de que el importador no estará obligado al pago de una multa, o a la amenaza de su imposición, por el solo hecho de que haya decidido ejercer su derecho de recurso. No se considerará como multa el pago de las costas judiciales normales ni los honorarios de los abogados. No obstante lo anterior, cualquier parte podrá exigir el pago íntegro de los derechos de aduana antes de la interposición de un recurso.

Aunque, en primera instancia, el derecho de recurso sin penalización se ejercite ante un órgano de la administración de aduanas o ante un órgano independiente, en la legislación de cada parte se deberá prever la posibilidad de recurrir posteriormente ante una autoridad judicial.

Se notificará al apelante el fallo del recurso, así como las razones en que se funde aquél. Asimismo, se le informará de si tiene derecho a interponer cualquier otro recurso.

Todas las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general, que tengan como finalidad hacer efectivo el Código, deberán publicarse en el país de importación, conforme al artículo X del GATT-OMC.

El Código prevé el caso de que, en el curso de la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas, sea necesario demorar la determinación definitiva de ese valor, y en tal supuesto el importador podrá retirar sus mercancías de la aduana a que puedan estar sujetas definitivamente las mercancías. Esta posibilidad deberá estar reconocida por la legislación de cada parte.

El acuerdo indica taxativamente que las notas interpretativas que figuran en el anexo I forman parte integrante de aquél, y que los artículos del Acuerdo se deben interpretar y aplicar conjuntamente con sus respectivas notas.

Asimismo, los anexos II y III forman parte integrante del Código.

Según el artículo 16 del Acuerdo, el importador tiene derecho, si lo solicita por escrito, a recibir de la administración de aduanas del país de importación una explicación escrita del método según el cual se haya determinado el valor en aduana de las mercancías que importó. La legislación de los países miembros de la CEE sobre esta materia limita a un mes el plazo que tiene el importador para ejercer su derecho, a partir de la fecha en que se determine el valor en aduana.

Finalmente, para terminar con estas disposiciones de carácter general que establece el Acuerdo, debe mencionarse que el artículo 17 del mismo

afirma que ninguna de las cláusulas de aquél deberán interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda la facultad de las administraciones de aduanas para comprobar la veracidad o exactitud de cualquier información, documento o declaración presentados a efectos de la valoración en aduana.

El texto completo del Código y sus notas interpretativas se anexan a este volumen y constituyen un marco de referencia fundamental, tanto para los contribuyentes importadores, como para la autoridad aduanera y hacendaria al momento de la autoevaluación de las mercancías de importación y de la aceptación o rechazo que la autoridad efectúe al respecto.

### 3. *Ronda Uruguay*

La Ronda Uruguay del GATT-OMC se pronunció, entre otros temas, expresamente sobre el Código de Valoración antes descrito, y al respecto ha decidido:

A) Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado

*Los Ministros invitan* al Comité de Valoración en Aduana, establecido en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, a adoptar la siguiente decisión:

*El Comité de Valoración en Aduana,*

*Reafirmando* que el valor de transacción es la base principal de valoración de conformidad con el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 (denominado en adelante el "Acuerdo");

*Reconociendo* que la administración de aduanas puede tener que enfrentarse a casos en que existan motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados por los comerciantes como prueba de un valor declarado;

*Insistiendo* en que al obrar así la administración de aduanas no debe causar perjuicio a los intereses comerciales legítimos de los comerciantes;

*Teniendo en cuenta el artículo 17 del Acuerdo, el párrafo 6 del Anexo III del Acuerdo y las decisiones pertinentes del Comité Técnico de Valoración en Aduana;*

*Decide lo siguiente:*

1. Cuando le haya sido presentada una declaración y la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la administración de aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1. Antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la administración de aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.

2. Al aplicar el Acuerdo es perfectamente legítimo que un Miembro asista a otro Miembro en condiciones mutuamente convenidas.<sup>77</sup>

B) Decisión sobre los textos relativos a los valores mínimos y a las importaciones efectuadas por agentes exclusivos, distribuidores exclusivos y concesionarios exclusivos

*Los Ministros deciden remitir para su adopción los siguientes textos al Comité de Valoración en Aduana establecido en el Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994:*

<sup>77</sup> Conviene reiterar que los capítulos IV y V del TLC regulan reglas de origen respecto al contenido regional según el método del valor de transacción del Código de la OMC.

## I

En caso de que un país en desarrollo formule una reserva con objeto de mantener los valores mínimos oficialmente establecidos conforme a lo estipulado en el párrafo 2 del Anexo III y aduzca razones suficientes, el Comité acogerá favorablemente la petición de reserva.

Cuando se admita una reserva se tendrán plenamente en cuenta, para fijar las condiciones a que se hace referencia en el párrafo 2 del Anexo III, las necesidades de desarrollo, financieras y comerciales del país en desarrollo de que se trate.

## II

1. Varios países en desarrollo están preocupados por los problemas que puede entrañar la valoración de las importaciones efectuadas por agentes exclusivos, distribuidores exclusivos y concesionarios exclusivos. A tenor del párrafo 1 del artículo 20, los países en desarrollo Miembros pueden retrasar la aplicación del Acuerdo por un periodo que no exceda de cinco años. A este respecto, los países en desarrollo Miembros que recurran a esa disposición pueden aprovechar ese periodo para efectuar los estudios oportunos y adoptar las demás medidas que sean necesarias para facilitar la aplicación.

2. Habida cuenta de esta circunstancia, el Comité recomienda que el Consejo de Cooperación Aduanera facilite asistencia a los países en desarrollo Miembros, de conformidad con lo estipulado en el Anexo II, para que elaboren y lleven a cabo estudios en las esferas que se haya determinado que pueden presentar problemas, incluidas las relacionadas con las importaciones efectuadas por agentes exclusivos, distribuidores exclusivos y concesionarios exclusivos.

## VI. LA BASE GRAVABLE ADUANERA MEXICANA

## Introducción

El 1º de enero de 1997 entró en vigor una nueva Ley Aduanera (publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de diciembre de 1996) en la que varias disposiciones referentes al valor en aduana de las mercancías de importación sufrieron algunos cambios en relación con la anterior Ley.

En efecto, de los artículos del 64 al 70 inclusive, de la Ley Aduanera, y de los artículos 98 al 110 del Reglamento de la Ley Aduanera, se establece el método principal de valoración, que es el valor de transacción, y cuyas hipótesis de concurrencia permiten valorar en su gran mayoría las mercancías de importación.

Los métodos secundarios se incluyen en los artículos 71 al 78 de la Ley Aduanera, y del 111 al 116 del Reglamento de la Ley Aduanera, los que por estricto orden sucesivo deben aplicarse, ya sea por autoevaluación de los importadores o por convenios con las administraciones aduaneras. Estos métodos secundarios son: valor de transacción de mercancías idénticas; valor de transacción de mercancías similares; valor de precio unitario de ventas o reventas de mercancías en el mercado interno (en igual estado o transformadas); el nuevo método, para esta Ley, el método de valor reconstruido (artículo 77 de la Ley Aduanera); y finalmente, el método del último recurso aplicado con criterios razonables y flexibles basados en datos disponibles en México (artículo 78 de la Ley Aduanera).

Conviene señalar que este capítulo tercero sigue en lo fundamental el acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General de Aranceles y Comercio (ahora Organización Mundial de Comercio, OMC), conocido como Código de Valoración de la OMC.

El método principal: valor de transacción

### 1. *Definiciones*

El artículo 64 de la Ley Aduanera, el artículo 98 del Reglamento de la Ley Aduanera, así como las reglas 3.11.1 y 3.11.7 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1997 (publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 24 de marzo de 1997), así como su reforma, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 25 de agosto de 1997, establecen tres definiciones y la estructura operativa de este método o procedimiento valorativo.

a) Valor en aduana. Es el que se establece a efectos tributarios aduaneros para el pago de los impuestos de importación *ad valorem* de las mercancías extranjeras que entran al territorio aduanero mexicano, salvo los casos en que la propia ley autoriza otra base gravable.

Con base en esta autorización y en contradicción con el Código de Valoración antes mencionado, se han expedido diversas resoluciones que fi-

jan precios estimados para un elenco de productos sensibles, en los cuales la diferencia entre el valor de transacción y el precio estimado debe ser garantizado por el importador.<sup>78</sup>

b) Valor de transacción. Es el que se ha establecido libremente entre un comprador-importador y un vendedor-exportador por determinada mercancía, y que podrá estar pagado o pagarse en el momento de la aceptación del valor por parte de la aduana.

c) Precio pagado o por pagar. Es el precio total que por las mercancías importadas haya efectuado el importador al vendedor o en beneficio de éste. Generalmente, este precio se manifiesta en la factura, contrato de compraventa u otro documento comercial equivalente.

No deben confundirse ambas entidades, pues cuando el precio pagado —factura— no requiere ajuste positivo o negativo —alguno— se asimila al valor de transacción. En cambio, cuando al precio pagado —factura— hay que ajustarle factores señalados en los artículos 65 y 66 de la Ley Aduanera y 99 a 107 del Reglamento de la Ley Aduanera, el valor de transacción se constituirá con todos aquellos elementos descritos. De todas formas, todo valor de transacción se constituye desde el piso materializado en la factura, que registra lo efectivamente pagado por el importador.

Si la factura es la base sobre la cual se construye el valor de transacción, su elaboración e impecable redacción constituye un requisito fundamental para hacer operante el método que estamos analizando. En nuestro derecho tributario aduanero, la factura no está definida, aunque el artículo 36, fracción I, inciso a), de la Ley Aduanera, establece qué documentos deben acompañar al pedimento en importación, y en ese inciso a) establece qué documentos deben acompañar a la factura comercial, que debe reunir los requisitos y datos que señalan las Reglas de Comercio Exterior

<sup>78</sup> Ver las siguientes resoluciones:

- Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (*D.O.F.* del 19 de diciembre de 1994).
- Resolución que reforma al anexo de la diversa, que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (*D.O.F.* del 21 de agosto de 1995).
- Resolución que reforma al anexo de la diversa, que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (*D.O.F.* del 10 de marzo de 1997).

que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP); pero el artículo 58, fracción II, del Reglamento de la Ley Aduanera, establece los datos que deben contener las facturas, en el caso de pedimento consolidado. La regla 3.5.1 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1997 establece los datos que deberán contener las facturas comerciales, y por su importancia pasamos a transcribirlo:

La factura comercial deberá contener los siguientes datos:

A. Lugar y fecha de expedición.

B. Nombre y domicilio del destinatario de la mercancía. En los casos de cambio de destinatario, la persona que asuma este carácter anotará dicha circunstancia bajo protesta de decir verdad en todos los tantos de la factura.

C. La descripción comercial detallada de las mercancías y la especificación de ellas en cuanto a clase, cantidad de unidades, números de identificación, cuando éstos existan, así como los valores unitario y global en el lugar de venta. No se considerará descripción comercial detallada, cuando la misma venga en clave.

D. Nombre y domicilio del vendedor.

La falta de alguno de los datos o requisitos a que se refieren los rubros anteriores, así como las enmendaduras o anotaciones que alteren los datos originales, se considerará como falta de factura, excepto cuando dicha omisión sea suplida por declaración, bajo protesta de decir verdad, del importador, agente o apoderado aduanal. En este caso, dicha declaración deberá ser presentada antes de activar el mecanismo de selección aleatoria.

Cuando los datos a que se refiere el rubro C anterior se encuentren en idiomas distintos del español, inglés o francés, deberán traducirse al idioma español en la misma factura o en documento anexo.

Conviene tener presente además, que esta regla 3.5.1 en su penúltimo párrafo, en relación con las facturas expedidas en idioma distinto al español, inglés o francés, deberán traducirse al idioma español en la misma factura o en un documento anexo.

Es muy importante que los exportadores y expedidores de mercancías a México incluyan desglosadamente, cuando la operación mercantil lo amerite, los rubros que se contemplan en el artículo 65 de la Ley Aduanera y los artículos 99 al 107 del Reglamento de la Ley Aduanera, a fin de hacer coincidir al máximo el precio pagado, efectivamente, con el valor de transacción, útil para el valor en aduana de las mercancías.

## 2. *Requisitos esenciales*

Para que se pueda aceptar el valor de transacción, se requiere que las importaciones respondan a una venta.

La venta debe contextualizarse en venta para exportación a un país de importación “venta para ser exportada a territorio nacional por compra efectuada por el importador” (tercer párrafo del artículo 64 de la Ley Aduanera, y artículo 98 del Reglamento de la Ley Aduanera).

Se trata de una compraventa internacional entre países, de tal suerte que rechaza el concepto de ventas locales. Dicha compraventa debe significar: 1) entrega de una mercancía en propiedad absoluta al importador —comprador sin restricción alguna—; y 2) precio, es decir, una contraprestación única dineraria o signo que le represente (carta de crédito, documentos negociables, etcétera).<sup>79</sup>

Esta compraventa debe tener como sujeto a comerciantes o personas jurídicas que hacen del comercio internacional su profesión principal, y deben ser compradores o vendedores, cuyos roles o papeles son distintos a los de tenedores, depositarios, remitentes, transportistas, comisionistas, consignatarios, etcétera. El comprador-importador debe tener residencia y domicilio en México y estar registrado en el Padrón Federal de Contribuyentes de la República Mexicana (artículos 59, fracción IV, de la Ley Aduanera; 71 a 73 del Reglamento de la Ley Aduanera; las reglas 3.6.1 y 3.6.2 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1997; el artículo 9 del Código Fiscal, y 2º de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

Las compraventas entre particulares carecen de importancia económica tanto por su volumen como por la veracidad dubitativa que rodea dichas operaciones.

En síntesis, el concepto de venta está referido a ventas comerciales en las que haya acuerdo de venta real entre países o territorios aduaneros distintos, que excluya el mínimo de casos u operaciones y que haga funcional el método de valor de transacción.

Tanto el Código como la reformada Ley Aduanera no han proporcionado una definición sobre la expresión “venta”, y de lo expresado más arriba podríamos concluir que se trata de *una operación comercial por la cual una parte —el comprador— adquiere un objeto físico transportable*

<sup>79</sup> Adame Goddard, Jorge, *Estudios sobre la compraventa internacional de mercaderías*, México, UNAM, 1991.

*a otra parte —el vendedor— pagándole una cantidad de unidades monetarias como contrapartida.*

El Comité Técnico, organismo del Código de Valoración, ha considerado necesario establecer una lista de hipótesis en las que considera que no existe venta y a las que no será posible aplicar el artículo 64 de la Ley Aduanera y el artículo 98 del Reglamento de la Ley Aduanera, en cuyo caso habrá que recurrir a los métodos secundarios de los artículos 71 de la Ley Aduanera y 111 del Reglamento de la misma.

Dicha lista, no exhaustiva, comprende:

- 1) Suministros gratuitos.
- 2) Mercaderías importadas en consignación.
- 3) Mercaderías importadas por intermediarios que no las compran, pero las venden después de la importación.
- 4) Mercaderías importadas por sucursales únicamente cuando éstas no tuvieran personalidad jurídica independiente.
- 5) Mercaderías importadas en alquiler o *leasing*.
- 6) Mercaderías entregadas en préstamo al importador, pero que siguen siendo propiedad del exportador.
- 7) Mercaderías que se importan para su destrucción en el país de importación, mediando un pago del exportador de las mismas, que es percibido por el importador por el servicio que presta. Es el caso de residuos.

Vemos por lo tanto que para aplicar el artículo 64 de la Ley Aduanera y el 98 del Reglamento de la Ley Aduanera, es necesaria la existencia de una venta que sea para la exportación y que esté destinada al país de importación, lo que excluye inmediatamente cualquier otro tipo de ventas, como pueden ser las de exportación a terceros países, las del mercado interno del país de importación y las del mercado interno del país de exportación, entre otras.

Aceptado que la venta es el requisito básico para que opere el valor de transacción, veremos someramente los elementos que configuran toda venta.

#### *A. Para la exportación al territorio nacional*

Esta afirmación excluye las ventas internas y las ventas a terceros países. Hay situaciones especiales en que la aduana debe evaluar cada caso. Ventas sucesivas sin movimiento de mercancías; ventas de petróleo que

en el trayecto del envío cambian de destinatario; ventas desde un depósito fiscal; ventas parcialmente importadas por el comprador, etcétera.

En estos y otros casos no debe confundirse la figura del vendedor —facturante—, con la del remitente, cuando radican en países distintos. Igual distinción debe hacerse entre el país de origen de una mercancía, que es fijo, con el país de procedencia o país de exportación para efectos del valor en aduana.

### *B. Objeto de la venta: mercancías importadas*

La venta recae sobre mercancías concretas que deben especificarse cuantitativa y cualitativamente a efecto de una correcta valoración aduanera.

Pueden presentarse mercancías averiadas; no conformes con el pedido; mercancías distintas; mercancías sustitutivas o mercancías de más (artículos 97 de la Ley Aduanera y 127 del Reglamento de la Ley Aduanera).

Para todos estos casos la aduana deberá consultar las opiniones del Comité Técnico de Valoración, algunas de las cuales forman parte del anexo de este volumen.

### *C. Del precio*

Según las definiciones que vimos al inicio del capítulo, el precio pagado o por pagar está siempre reflejado en la factura comercial y todo su contenido.

Así, en una factura comercial el precio puede pormenorizarse por conceptos positivos o negativos, o netos, y se debe partir de ellos en todo caso, y los analizaremos para su admisión como valor de transacción.

En consecuencia, el precio pagado o por pagar será el punto de partida siempre que sea precio determinable, en dinero u otra forma negociable, directamente, pago total de la venta, excluyendo rubros no relacionados con lo que se importa. (Pago de dividendos, por ejemplo, entre otros elementos deducibles del artículo 66, fracción III de la Ley Aduanera).

El precio pagado puede efectuarse mediante transferencias de dinero, cartas de crédito, instrumentos negociables y cualquier otro. Puede además haber pago indirecto, vía cumplimiento total o parcial, por parte del comprador de una deuda a cargo del vendedor (resolución miscelánea de Comercio Exterior 1997, número 3.11, *Diario Oficial* del 24 de marzo de 1997).

#### D. Precios inferiores a los de mercado

Desde los primeros tiempos de la aplicación práctica del Código de la Organización Mundial de Comercio (OMC), en varios países se suscitó el problema de la aceptabilidad o rechazo de un precio inferior a los precios corrientes de mercado para productos idénticos. Es decir, se quería saber cuál debería ser la actuación de la aduana del país de importación, cuando tuviera que valorar una mercancía cuyo precio pagado o por pagar fuera sensiblemente inferior al precio al que se están importando mercancías idénticas.

Los trabajos del Comité Técnico, al que se sometió el problema, cristalizaron en la opinión consultiva 2.1, que expresa el criterio de que “el mero hecho de que un precio sea inferior a los precios corrientes de mercado de productos idénticos, no es razón suficiente para rechazarlo, a efectos del artículo 1 del Código (artículo 64 de la Ley Aduanera y 98 del Reglamento de la Ley Aduanera), sin perjuicio, desde luego, de lo dispuesto en el artículo 17” (facultad de la aduana para investigar la veracidad o exactitud de cualquier información, documento o declaración, presentados a efectos de la valoración en aduana).<sup>80</sup>

#### E. De los descuentos

Los precios pueden estar afectados por descuentos, los que por regla general deben ser aceptados por la aduana. Así, puede haber descuentos por cantidad, por pronto pago, por relaciones comerciales, etcétera. Se aceptan descuentos discriminatorios, con excepción de los llamados “descuentos retroactivos”.

#### F. Intereses por pago aplazado

Si un precio factura exhibe un cargo por financiamiento por pago posdatado del precio, dicho monto no forma parte ni del valor de transacción, ni del valor aduanero, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: a) que los intereses se distingan del precio pagado o por pagar por dichas mercancías; b) que exista un contrato de financiamiento por escrito con el exportador o con un banco de un tercer país; c) que el comprador pueda

<sup>80</sup> Herrera Ydañez, Rafael, *Valoración de mercancías a efectos aduaneros*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1988, p. 64.

demostrar *a posteriori* que tales mercancías se vendan realmente al precio declarado, como precio efectivo pagado, y que el tipo de interés no exceda el nivel usual de dichas operaciones en el país y monto en que se haya facilitado el financiamiento (Decisión de 26 de abril de 1984 del Comité Técnico de Valoración en Aduana).

### G. De las revisiones de precios

En los contratos para suministro de grandes instalaciones industriales (contratos llave en manos) es frecuente que se prevea un plazo de entrega largo, con envíos parciales escalonados. En estos casos, se establece un precio provisional global como importe de la venta calculado en la fecha del contrato y además una fórmula de revisión de precios que se aplicará a cada una de las entregas parciales, para prever variaciones, en alza o en baja, que experimenten las materias primas y los salarios entre la fecha del contrato y la del suministro de que se trata. Para estos casos, cláusulas de revisión de precios es necesario consultar el comentario 4.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, que describe las modalidades a aplicar por los importadores-contribuyentes.<sup>81</sup>

### H. Momento

Para el valor de transacción, el tiempo es la fecha del contrato-factura, que es el determinante y no el del momento en que las mercancías se declaren en la aduana. Sin embargo, para los métodos sucesivos, secundarios y para las operaciones vinculadas que influyen en el precio, se aplica el artículo 76 de la Ley Aduanera, que a la letra dice: "Para los efectos de los artículos 70, 72, 73 y 74 de esta Ley, la expresión momento aproximado comprende un periodo no mayor de noventa días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías sujetas a valoración".

Sobre el particular, conviene señalar que cuando el precio pagado o por pagar que figura en la factura comercial está expresado en moneda distinta a la de México, deberá aplicarse el tipo de cambio señalado en el caso de la Ley Aduanera, artículo 56 de la Ley Aduanera, "en importación" (además del artículo 86 del Reglamento de la Ley Aduanera), y que en materia de importaciones señala, incluyendo a la base gravable o valoración aduanera, los siguientes:

<sup>81</sup> *Idem*, p. 63.

- a) La de fondeo, y cuando éste no se realice, la de amarre o atraque de la embarcación que transporte las mercancías al puerto que vengán destinadas.
- b) En la que las mercancías crucen la línea divisoria internacional.
- c) La de arribo de la aeronave que las transporte al primer aeropuerto nacional.
- d) En vía postal, en las señaladas en los incisos anteriores, según que las mercancías hayan entrado al país por los litorales, fronteras o por aire.
- e) En la que las mercancías pasen a ser propiedad del Fisco Federal, en los casos de abandono.

En otras palabras, la Ley, para efectos del valor en Aduana, sigue el método CIF de los INCOTERMS, tendencia que implica sumar al valor factura, los *items* costo, seguro y flete.

Una característica básica del valor de transacción de una mercancía es que este se configura a la fecha del contrato de la operación, de tal suerte que las vicisitudes que sufra la mercancía después de dicha fecha no deben afectar el valor en aduana, centrado en el método principal. Dicha premisa no es consistente con los supuestos que contempla el artículo 56 de la Ley Aduanera, por cuanto determina el valor en aduana de las mercancías al momento del “fondeo”, por ejemplo, la del “amarre” o “atraque de la embarcación”, circunstancias estas posteriores a la fecha del contrato. Esta inconsistencia ha tenido efectos prácticos significativos, pues con ocasión de imponer cuotas compensatorias imprevistas y repentinas (caso de productos chinos sancionados por SECOFI hace tres años) se ha sancionado a productos, cuyos valores de transacción fueron impactados por actos de autoridad posteriores a los precios pactados.

### I. Cantidad y nivel

La cantidad está referida a las mercancías, mientras el nivel lo determina la condición del comprador (mayorista, distribuidor exclusivo, minorista, etcétera). Para el valor de transacción todo descuento es admisible, pero para los métodos secundarios o sucesivos deben computarse para buscar el valor más representativo de mercancías idénticas, similares, para determinar el precio unitario o el valor reconstruido (artículos 72, 73, 74, 75 y 77 de la Ley Aduanera y 112, 113, 114, 115 y 116 del Reglamento de la Ley Aduanera).

### *J. Condiciones de entrega*

Toda compraventa precisará en el contrato el lugar, responsabilidades, pagos y riesgos de las condiciones en que el vendedor colocará las mercancías a disposición del comprador. Hay, además, en la historia de cada operación, un conjunto de gastos que van de la planta o fábrica que elabora un producto al lugar del domicilio del comprador, y las partes son libres para repartirlo o asumirlos mutuamente en el contrato. De estos gastos, los fletes ocupan un lugar significativo, distinguiéndose tres tipos de fletes: *a)* interiores en el lugar de exportación; *b)* fletes del puerto de exportación al lugar de importación (fletes internacionales), y *c)* fletes interiores en el país de importación.

Respecto a los fletes internacionales, el Código deja a cada país la opción de legislar vía base FOB o base CIF. La Ley Aduanera vigente sigue el esquema CIF, de tal suerte que los fletes y seguros internacionales incrementan la base gravable, y por lo tanto el valor en aduana.

En el acápite referido a los factores incrementables positivos incluimos a los INCOTERMS-90, que ayudan a entender más en detalle las condiciones de entrega que pueden pactar las partes en el contrato.

### **Venta transparente y sin condiciones o distorsiones**

Vistos los elementos básicos de toda compraventa, es decir, sujetos, mercancía, precio, tiempo, nivel y cantidad para efectos de construir el valor de transacción, aceptable por la aduana como valor o base imponible, la OMC y la nueva legislación aduanera exigen además que las ventas no planteen restricciones o condiciones que impidan al importador-comprador un derecho de disposición total.

El artículo 67 de la Ley Aduanera y el 108 del Reglamento de la Ley Aduanera establecen que el valor de transacción no opera cuando en la venta se presentan distorsiones tales como:

1) No restrinjan la cesión o el uso de las mercancías importadas. Ejemplos: la existencia de una regulación no arancelaria para la importación de determinadas mercancías; las limitaciones por territorio geográfico a distribuidores exclusivos para la reventa; la postergación de la venta de un producto importado a la realización de una feria en el país de importación, y, en general, aquellas que van implícitas en toda operación mercan-

til referida a la adquisición de un libro, disco o máquina en que es obvio que el comprador está impedido de copias, o reproducir, para una reventa posterior, dichos objetos.

2) Prestaciones o contraprestaciones no cuantificables. Se trata de operaciones de trueque o de aquellas en que el vendedor impone condiciones de venta de otras mercancías por parte del comprador a precios castigados o que le devuelva productos acabados relacionados con las mercancías de importación. Conviene aclarar que si las condiciones o contraprestaciones son cuantificables, es posible aplicar el valor de transacción.

3) Reversiones de la reventa. Aquí hay que dejar fuera las operaciones de firmas asociadas y el pago de dividendos o de utilidades que quedan excluidos del valor de transacción por el artículo 66 de la Ley Aduanera, no referidas a las mercancías de importación. Puede darse el caso de las llamadas transacciones con reparto de beneficios. En este tipo de operaciones las dos partes acuerdan repartirse en una determinada proporción los beneficios que se obtengan de la venta en el país de importación por arriba de su precio de coste que incluye los derechos y gravámenes de importación y los gastos posteriores a ésta (despacho, transporte, comercialización, manipulaciones, etcétera). El suministrador factura al importador un determinado precio; pero como esta suma sólo representa una parte de lo que percibirá el primero, no puede aceptarse como valor en aduana de las mercancías.

El método más exacto de valoración implica el despacho provisional de las mercancías con garantía de los derechos aplicando lo dispuesto en el artículo 13 del Código, hasta que se conozca el resultado final de la operación y la cantidad total que el importador pagará al suministrador; es decir, el precio facturado más la parte que le corresponda del beneficio obtenido. Este importe total, a reserva de los demás ajustes que pudieran efectuarse al amparo del artículo 8, constituye el valor de transacción de las mercancías de que se trate.<sup>82</sup>

En síntesis, en materia de reversiones habría dos criterios: las reversiones cuantificables de la fracción IV del artículo 65 de la Ley Aduanera y el artículo 107 del Reglamento de la Ley Aduanera, y las reversiones no admisibles para el valor de transacción como el derecho de reproducción

<sup>82</sup> El artículo 8 del Código de Valoración Aduanera de la OMC corresponde en general al artículo 65 de la Ley Aduanera vigente.

(excluidas las grabaciones sonoras, cinematográficas o de vídeo) que señala la nota interpretativa C del artículo 8 del Código que sirve de fuente primaria al artículo 65 de la Ley Aduanera y 99 a 107 del Reglamento de la Ley Aduanera.

4) No exista vinculación entre comprador y vendedor. *Concepto*: existe vinculación cuando una persona (natural o jurídica) puede imponer limitaciones o dictar directivas a otras personas.

La noción de vinculación es precisa y taxativa y se concreta su extensión. El artículo 68 de la Ley Aduanera y los artículos 109 y 110 del Reglamento de la misma señalan los casos exclusivos de vinculación, y su existencia *per se* no implica que haya que rechazar el valor de transacción. A dicha vinculación debe agregarse que la misma haya influido en el precio, hipótesis que debe declarar el contribuyente o que la aduana la demuestre. Es decir, se requieren dos condiciones que actúan en favor del importador: 1) que exista alguna de las hipótesis del artículo 68 de la Ley, y 2) que la vinculación haya influido en el precio y que tal situación sea comprobada por la aduana.

Los casos de vinculación ahora dejan de ser situaciones ambiguas para circunscribirse a una enumeración taxativa señalada en el artículo 68 de la Ley Aduanera (además de los artículos 109 y 110 del Reglamento de la misma Ley), que pasamos a transcribir:

Se considera que existe vinculación entre personas para los efectos de esta Ley, en los siguientes casos:

- I. Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.
- II. Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.
- III. Si tienen una relación de patrón y trabajador.
- IV. Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.
- V. Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.
- VI. Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.
- VII. Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.
- VIII. Si son de la misma familia.

De lo anterior se colige que la vinculación no constituye un elemento que por sí deseché el valor de transacción. Si la aduana tiene dudas, deberá examinar las circunstancias y aceptará el valor o precio declarado siempre que no haya influido la vinculación. Si por la información suministrada por el comprador, la aduana piensa que el precio está influido, deberá comunicárselo por escrito para que se materialice su derecho de audiencia.

El importador deberá demostrar, en tal caso, que su precio declarado se aproxima mucho a un valor conocido en ese momento o dentro de los noventa días de la importación de la mercancía que se trata de valorar. Tal prueba puede versar sobre: *a)* la venta opera como si no hubiera vinculación; *b)* el precio declarado se establece conforme a prácticas comerciales normales, y *c)* se comprueba que sus beneficios son normales.

El procedimiento en los casos de vinculación, según el Código, puede activarse por tres vías:

*a) Importador-contribuyente.* Declara que hay vinculación y desea demostrar que ella no ha influido en el precio. Para ello, aporta valores criterios que consisten en demostrar que con la aplicación de los artículos 64, 65, 71, 72, 76 y 77 de la Ley Aduanera y de los artículos 98 a 107, 111, 112, 113 y 116 del Reglamento de la misma Ley, se han aceptado valores anteriores, y como lo señala el artículo 69 de la Ley Aduanera, se “examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción cuando la vinculación no haya influido en el precio”, o se abstiene de comprobar y colaborar con la aduana, manteniendo la defensa de su precio declarado.

*b) La aduana.* La administración puede tomar la iniciativa porque hay vinculación y el contribuyente declara que no hay influencia en el precio, pero la autoridad tiene dudas. Puede que se den los dos supuestos, pero falta la cuantificación que lleva al ajuste del valor declarado. El contribuyente declara la no existencia de vinculación, pero la autoridad tiene sospechas.

En tales casos, que deben constar por escrito, la aduana solicita al importador que demuestre su valor aportando valores criterios, salvo que la propia aduana compruebe criterios satisfactorios.

*c) De los valores criterios. Concepto.* Se trata de precios o valores aceptados anteriormente por la aduana respecto a operaciones importadas

en el mismo país, ya sea de mercancías idénticas o similares, de partes no vinculadas basadas en el artículo 69, fracciones I y II de la Ley Aduanera, es decir, el valor de transacciones en las ventas de mercancías idénticas o similares, efectuadas a importadores no vinculados con el vendedor para ser exportadas con destino a México y del valor en aduana de mercancías idénticas o similares determinado según el precio unitario de venta que describen los artículos 74 y 75 de la Ley Aduanera y los artículos 114 y 115 del Reglamento de la misma Ley.

Debe ser el importador, en este caso, quien realice la demostración; sin embargo, si la administración de aduanas dispone ya de información suficiente para considerar, sin emprender un examen más detallado, que se ha satisfecho uno de los dos valores criterios señalados, no hay razón para que se exija al importador dicha probanza.

Respecto al momento de la comparación, se debe tomar en consideración los noventa días señalados en el artículo 76 de la Ley Aduanera. Conviene reiterar que los valores criterios sólo deben utilizarse con fines de comparación sin que puedan establecerse como valores de sustitución. Es decir, la utilidad de los valores criterios radica en que basándose en ellos, la aduana decidirá si acepta o no el precio facturado por el vendedor al comprador con los posibles ajustes que puedan realizarse conforme al artículo 65 de la Ley Aduanera, o en su caso la aplicación de los artículos 99 a 107 del Reglamento de la misma Ley. Un ejemplo al respecto aclara esta situación: una empresa radicada en el extranjero envía a su filial en México una expedición de mercancías de su fabricación y la factura a un precio de 80 unidades monetarias por cada unidad del producto de que se trata. La aduana, que ha conocido la vinculación entre comprador y vendedor, se pone en contacto con aquí, con objeto de averiguar si el precio facturado está influido por la relación entre ambas empresas. El importador tiene datos de dos expediciones de mercancías idénticas, que se han importado en un momento aproximado, y cuyos valores de transacción han sido de 78 y 81 unidades monetarias por unidad de mercancía. La aduana considera que estos valores se aproximan mucho al de 80 unidades monetarias declarado por el importador, por lo que acepta este último; pero no valora las mercancías que se importan con arreglo al valor de ninguna de las dos expediciones que sirven como "criterio".

No está de más recordar que el artículo 69 de la Ley Aduanera señala los criterios por los que se considera que la vinculación no ha influido en el precio, debiendo tomarse en cuenta el nivel comercial y la cantidad de las mercancías que se intenta importar y comparar con los valores criterios.<sup>83</sup>

En síntesis, según la Ley Aduanera Vigente, las personas vinculadas pueden encontrarse en dos situaciones:

A) Según el artículo 69, inciso segundo, presume una vinculación sin influir en el precio declarado —valor de transacción— cuando el importador demuestre que:

I. El precio se ajustó conforme a prácticas normales de fijación de precios consistentes con la norma de producción o congruente con un ajuste de precios efectuados por el vendedor con compradores no vinculados con él, esto es, independientes.

II. Que el precio declarado alcance para recuperar todos los costos y se obtenga un beneficio equivalente a los globales obtenidos por la empresa en su periodo representativo en las ventas de mercancías de la misma especie o clase.

B) Se acepta el valor de transacción entre personas vinculadas, cuando el importador demuestra que su valor declarado se aproxima mucho a alguno de los valores criterios, vigentes al momento o en un momento aproximado y que el agente aduanal haya declarado que existe vinculación y que la misma no influyó en el precio.

Los valores criterios reconocidos por la Ley son:

I. El valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares, efectuadas a importadores no vinculados.

II. El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado según el valor de precio unitario (artículo 74 de la Ley Aduanera).

<sup>83</sup> En materia de vinculación, el Código traspasa el peso de la prueba a la aduana; en cambio, la Ley Aduanera plantea que el contribuyente debe probar con valores criterios que su precio no está influido por la vinculación, contradicción ésta que en un eventual litigio debe favorecer al importador.

III. El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado según el método del valor reconstruido (artículo 77 de la Ley Aduanera).

El inciso final del artículo 70 de la Ley Aduanera remarca:

En la aplicación de los criterios anteriores, deberán tenerse en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 65 de esta Ley y los costos que soporte el vendedor en las ventas a importadores no vinculados con él, y que no soporte en las ventas a importadores con los que tiene vinculación.

De los ajustes al valor de transacción (positivos)

Hemos analizado todos los supuestos jurídicos que pueden presentarse en una venta susceptible de ser valorada por el método principal del valor de transacción.

A los cuatro requisitos negativos del artículo 67 de la Ley Aduanera, y que imposibilitan la venta libre y sin condiciones de las mercancías de importación por parte del comprador, se suman factores o elementos que la aduana debe registrar a fin de acercar el precio pagado o por pagar (precio factura-contrato) al valor de transacción o valor en aduana de las operaciones de importación.

El artículo 65 de la Ley, y de los artículos 99 a 107 del Reglamento de la misma Ley, señalan taxativamente los ajustes positivos obligatorios que corresponde efectuar al precio pagado o por pagar, siempre y cuando concurren los siguientes supuestos jurídicos: *a)* que no estén ya incluidos en el precio pactado en la factura; *b)* que los soporte o pague el comprador, y *c)* que sean objetivos y cuantificables los datos que registran tales factores.

En general, se trata de gastos soportados por el comprador, pero realizados en el país de exportación o en terceros países distintos al país de importación. De más está reiterar que cuando el precio pactado incluye todos los factores incrementables del artículo 65 de la Ley Aduanera y de los artículos 99 a 107 del Reglamento de la misma Ley (es decir, el precio pagado o por pagar exhibe en la factura dichos rubros) no sufrirá ajuste, y estaremos en una coincidencia legal entre precio pagado (factura) y valor de transacción y, por ende, un valor en aduana aceptable e inamovible.

Esto constituye una verdadera garantía para los importadores en cuanto a la eventual aplicación de ajustes de valor, sin afectar a las administraciones aduaneras, ya que no se modifica su derecho de incorporar al precio declarado, todo importe que constituya un pago indirecto que haga el comprador al vendedor.

Los ajustes positivos o incrementables al precio pagado o por pagar, taxativamente son:

1) Ajustes que incrementan el precio:

- Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
- El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se consideren que forman un todo con las mercancías de que se trate;
- Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales, y
- Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos, tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de la Ley Aduanera (fechas en que regirán las cuotas, bases gravables, tipos de cambio de moneda, cuotas compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias, precios estimados y prohibiciones aplicables, en cuanto a la importación de mercancías).

Respecto al seguro, siempre que éste se contrate sobre un porcentaje del precio de la mercancía, el cargo por dicho concepto se considera incrementable cualquiera que sea el momento de pago de la prima. (Ver resolución miscelánea de Comercio Exterior para 1997 publicada en el *Diario Oficial* el 24 de marzo de 1997.)

Es pertinente destacar al respecto, que la ley que comentamos contempla el llamado valor CIF a efectos del valor en aduana, alineándose a esta tendencia mayoritaria entre los países suscriptores del Código de Valor de la OMC, en contraste al valor FOB que utiliza Estados Unidos de América.

## 2) Bienes y servicios suministrados por el comprador:

- Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;
- Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;
- Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas, y
- Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

## 3) Regalías y derechos de licencia.

## 4) Valores revertidos, directa o indirectamente al vendedor.

### 3. Comisiones y corretajes

La comisión es el estipendio que cobra una persona por actuar como representante de otra. Es un contrato denominado mandato mercantil, regulado por los artículos 273 del Código de Comercio y 2546 del Código Civil.

El corretaje es el estipendio que cobra una persona por intervenir obligatoriamente en una operación mercantil.

Hay operaciones (compraventas de joyerías, pieles, oro, etcétera) en que sólo pueden efectuarse a través de corredores o *brokers*, cuya misión es certificar la identidad y capacidad económica de los operadores.

Los corredores cobran comisiones tanto al comprador como al vendedor, en general porcentajes bajos, y su monto siempre debe incrementarse al precio pagado, sea quien sea el que la pague, y, en consecuencia, forman parte del valor en aduana.

En cuanto a los otros representantes, su presencia es siempre optativa, aunque la práctica comercial los sitúa como necesarios. Su tarea es aunar voluntades y están en medio de compradores y vendedores. Realizan compraventas en que no figuran ni como compradores ni como vendedores.

La legislación de la OMC y nuestra Ley Aduanera distinguen entre comisionistas o representantes de ventas y de compra.

El comisionista o representante de ventas es siempre elegido por el vendedor, quien le encarga la consecución de ventas a una pluralidad de compradores. Su estipendio y comisión siempre la paga el comprador, ya sea porque el vendedor la incluye en su precio de venta total o la factura como un rubro separado a su precio neto. Sea cual fuere la forma de pago, siempre la comisión de venta debe incrementar el precio pagado y, por ende, incluirse en el valor de transacción y en el valor en aduana.

El comisionista o representante de compra es aquella persona designada por el comprador-importador que tiene por tarea buscar vendedores de mercancías extranjeras que interesa adquirir y tiene un trato con pluralidad de vendedores. Ejemplo: Liverpool de México designa un representante de compra en Hong Kong para adquirir tapetes orientales. El estipendio o comisión lo paga Liverpool, pero su monto nunca formará parte del valor de transacción o valor en aduana en las mercancías importadas a México por su intervención. Lo normal es que las comisiones de compra se desglosen en la factura para efectos contables, pero no incrementan ni acrecen el valor en aduana.

En síntesis, los corretajes y las comisiones de venta siempre forman parte del valor de transacción, a menos que en el precio pagado se incluyan y desglosen. En cambio, las comisiones de compra, sean generadas en México o en el extranjero, no incrementan el precio pagado, y podríamos afirmar que expresamente deben minorarse del valor en aduana y asimilarse a los ajustes negativos (deducciones) del artículo 66 de la Ley Aduanera.

Un personaje importante que frecuentemente interviene en la práctica mercantil internacional es el *distribuidor exclusivo*, que en el Código adquiere una condición privilegiada. Por una parte, las frecuentes limitaciones a la reventa geográfica que el vendedor pueda imponerle no afectan la aplicación del artículo 65 de la Ley Aduanera y sus correlativos, artículos 99 a 107 del Reglamento de ese mismo ordenamiento. A su vez, trabaja con descuentos totalmente admisibles para el valor en aduana, y los gastos que por publicidad, comercialización, garantías en relación con las mercancías que importa, aunque benefician directamente al vendedor, son factores expresamente deducibles del valor en aduana, según el artículo 66 de la Ley Aduanera. Finalmente, a diferencia de lo que sucedió con el

sistema Bruselas (valor normal), no están incluidos en las hipótesis de vinculación del artículo 68 de la Ley Aduanera y los artículos 109 y 110 del Reglamento de la misma Ley, a menos que se trate de firmas asociadas o de sucursales de empresas transnacionales.

#### 4. *Envases y embalajes*

Los envases son los elementos de presentación de las mercancías que llegan al consumidor final.

Los embalajes son los elementos de protección que evitan el deterioro de las mercancías.

Elementos de transportes son aquellos que facilitan el movimiento y que se relacionan con la existencia y forma de los embalajes. (Ejemplos, palet y contenedores.)

Los costos de los envases y embalajes que generalmente los incluye el fabricante-exportador en el precio pagado, si no están considerados en él, incrementan y forman parte del valor en aduana.

Por su parte, los elementos de transporte, como contenedores y palet, no acrecen el valor en aduana y tienen un régimen aduanero distinto al de las mercancías objeto de valoración. Sin embargo, los gastos por limpieza y fumigación de estos elementos, a cargo del comprador, pueden incrementarse al valor en aduana en determinadas circunstancias, bajo el principio de que todas las obligaciones que se imponen al comprador constituyen valor en aduana.

Al respecto, no está de más recordar la regla 5a. general para la interpretación del Sistema Armonizado (SADCM), que en sus incisos *a*) y *b*) se refiere a estuches y envases para efectos de clasificación.

Conviene señalar que en materia de embalajes, éstos se sumarán al precio pagado: tanto su costo primo, como la mano de obra utilizada en su construcción.

#### 5. *Carga, descarga, fletes y seguros*

La Ley Aduanera incorpora como factor de ajuste obligatorio los gastos efectuados en el país de exportación, que por regla general corren a cargo del vendedor, según lo incluya o no en el precio pagado o factura.

Sin embargo, en el precio que paga el comprador se cubren dichos rubros debiendo en todo caso formar parte del valor en aduana.

A los gastos que se originan en el país de exportación y que generalmente el vendedor contempla en su precio factura, son incrementables los gastos de carga y descarga, fletes y seguros erogados entre el puerto de exportación y el puerto de importación a México, de tal suerte que siguiendo el esquema CIF se suman al valor en aduana de las mercancías.

De todas maneras, es importante tomar en cuenta las condiciones de entrega de las mercancías, mismas que se regulan en los INCOTERMS-90, y que brevemente resumimos:

CFR, *cost and freight* (coste y flete). El vendedor ha de pagar los gastos y el flete necesarios para hacer llegar la mercancía al puerto de destino convenido, si bien, el riesgo de pérdida o daño de la mercancía, así como cualquier gasto adicional debido a acontecimientos ocurridos después del momento en que haya sido entregada a borda del buque, se transfiere del vendedor al comprador cuando la mercancía pasa la borda del buque en el puerto de embarque.

CIF, *cost, insurance and freight* (coste, seguro y flete). El vendedor tiene las mismas obligaciones que bajo CFR, si bien, además, ha de conseguir un seguro marítimo de cobertura de los riesgos del comprador de pérdida o daño de la mercancía durante el transporte. El vendedor contrata el seguro y paga la prima correspondiente.

CIP, *carriage and insurance paid to* (transporte y seguro pagados hasta). Esta condición de entrega es idéntica a la de CPT, *carriage paid to* (transporte pagado hasta) con el añadido de que el vendedor ha de conseguir un seguro para la carga contra el riesgo que soporta el comprador de pérdida o daño de la mercancía durante el transporte. El vendedor contrata el seguro y paga la correspondiente prima.

CPT, *carriage paid to* (transporte pagado hasta). El vendedor paga el flete del transporte de la mercancía hasta el destino convenido. El riesgo de pérdida o daño de la mercancía, así como cualquier gasto adicional debido a acontecimientos que ocurran después del momento en que la mercancía haya sido entregada al transportista. Se transfiere el vendedor al comprador cuando la mercancía ha sido entregada a la custodia del transportista.

DAF, *carriage paid to* (entrega en frontera). El vendedor ha cumplido con su obligación de entrega cuando ha entregado la mercancía, despa-

chada de aduana para la exportación, en el punto y lugar convenidos de la frontera, pero antes de la aduana fronteriza del país colindante.

El término está principalmente pensado para su utilización cuando la mercancía sea transportada por ferrocarril o carretera, pero puede usarse como cualquier sistema de transporte.

DDP, *delivered duty paid* (entregada, derechos pagados). El vendedor ha cumplido con su obligación de entrega cuando ha puesto la mercancía a disposición en el lugar convenido del país de importación. El vendedor ha de soportar los gastos y riesgos, incluidos derechos, impuestos y otras cargas por llevar la mercancía hasta aquel lugar, una vez despachada de aduana para la importación.

DDU, *delivered duty unpaid* (entregada, derechos no pagados). El vendedor ha cumplido con su obligación de entrega cuando ha puesto la mercancía a disposición en el lugar convenido del país de importación. El vendedor ha de soportar los gastos y riesgos relacionados con llevar la mercancía hasta aquel lugar (excluidos derechos, impuestos y otras cargas oficiales exigibles a la importación), así como los gastos y riesgos de llevar a cabo las formalidades aduaneras. El comprador ha de soportar cualesquier gastos adicionales y los riesgos en caso de no poder despachar la mercancía en aduana para importación a su debido tiempo.

DEO, *delivered ex-quay duty paid* (entregada en muelle, derechos pagados). El vendedor ha cumplido con su obligación de entrega cuando ha puesto la mercancía a disposición del comprador sobre el muelle (desembarcadero) en el puerto de destino convenido, despachada en aduana para la importación. El vendedor ha de soportar todos los gastos y riesgos, incluidos los derechos, impuestos y demás cargas por llevar la mercancía hasta aquel punto.

DES, *delivered ex ship* (entregada sobre buque). El vendedor ha cumplido con su obligación de entrega cuando ha puesto la mercancía a disposición del comprador a bordo del buque en el puerto de destino convenido, sin depacharla en aduana para la importación. El vendedor ha de soportar todos los gastos y riesgos relacionados con el transporte de la mercancía hasta el puerto de destino convenido.

EXW, *ex works* (en fábrica). El vendedor cumple con su obligación de entrega cuando ha puesto la mercancía en su establecimiento (fábrica, taller, almacén, etcétera) a disposición del comprador. En especial, no es responsable ni de cargar la mercancía en el vehículo proporcionado por el

comprador, ni de despacharla de aduana para la exportación, salvo acuerdo en otro sentido. El comprador soporta todos los gastos y riesgos de tomar la mercancía del domicilio del vendedor al destino deseado. Este término, por tanto, es el de menor obligación para el vendedor.

FAS, *free alongside ship* (franco al costado del buque). El vendedor ha cumplido con su obligación de entrega cuando la mercancía ha sido colocada al costado del buque, sobre el muelle o en barcasas, en el puerto de embarque convenido. El comprador ha de soportar todos los gastos y riesgos de pérdida o daño de la mercancía a partir de aquel momento. En estas condiciones, al contrario de las FOB, el comprador tiene que despachar la mercancía en aduana para la exportación.

FCA, *free carrier* (franco transportista). El vendedor ha cumplido con su obligación de entregar la mercancía, cuando la ha puesto despachada de aduana para la exportación, a cargo del transportista nombrado por el comprador, en el lugar o punto fijado. La responsabilidad principal del vendedor es entregar la mercancía al transportista nombrado por el comprador. Este término puede emplearse con cualquier modo de transporte.

FOB, *free on board* (franco a bordo). El vendedor ha cumplido con su obligación de entrega cuando la mercancía ha pasado la borda del buque en el puerto de embarque convenido. El comprador ha de soportar todos los gastos y riesgos de pérdida o daño de la mercancía a partir de aquel punto.

## 6. Bienes y servicios suministrados por el comprador

Regulados en la fracción II del artículo 65 de la Ley Aduanera, letras a) a d), y por los artículos 104 y 105 del Reglamento de dicha Ley, deben añadirse al valor en aduana de las mercancías importadas si no se han incluido previamente en la transacción convenida. Si ya forman parte del precio pagado no debe efectuarse incremento alguno.

Para efectos didácticos dividimos estas aportaciones, gratuitas o a precios reducidos, que hace el comprador al proveedor extranjero, en dos grandes campos: aportaciones materiales y aportaciones inmateriales.

a) Materiales. Se refieren a materias primas, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas. Aquí conviene tener presente los desperdicios que deberán evaluarse separados y que pueden significar reversiones ocultas en favor del vendedor de difícil

cuantificación. La aduana de salida será el conducto que podrá registrar estas eventuales reversiones no declaradas.

- *Las herramientas*, matrices, moldes, etcétera, se explican por sí mismas.
- *Los materiales* consumidos en la producción de las mercancías importadas, se refiere a abrasivos y combustibles remitidos por el comprador-importador al fabricante exportador.

Como dijimos anteriormente, estas aportaciones serán gratuitas o a precios reducidos, y para esta última hipótesis el valor de dichas aportaciones deberá responder a criterios objetivos. Así, si el comprador adquiere el elemento a un vendedor con el cual no está vinculado, y paga por él un precio determinado, este precio será el valor de la prestación (precio reducido). Si, por el contrario, la aportación material fue fabricada por el comprador o por una persona no vinculada a él, su valor será el coste de producción. Finalmente, conviene señalar que una vez determinado el valor de las aportaciones, será necesario repartirlo entre la totalidad de las mercancías que se importan, reparto que puede ser total al primer envío en relación con el número de unidades producidas o repartirlos entre la totalidad de la producción prevista cuando existan contratos o compromisos en firme respecto de esa producción.

b) Inmateriales. El inciso d) de la fracción II de artículo 65 de la Ley Aduanera y el artículo 105 del Reglamento de dicha Ley se refieren a trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera de México y que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

Se trata de un suministro amplio de servicios o intangibles distintos a las mercancías del párrafo anterior. Son gastos que se generan con anterioridad a la importación de las mercancías a valorar y que si son pagados por el comprador-importador deben ajustarse al valor en aduana.

El concepto de ingeniería implica un universo amplio y complejo que dos autores españoles describen con extraordinaria precisión, y que nos permitimos transcribir:

Cuando se habla de "ingeniería" nos estamos refiriendo a los trabajos de variada índole que, normalmente, realiza una empresa especializada, o un departamento especializado de una gran empresa que tienen a su servicio

un conjunto muy amplio de técnicos: ingenieros, arquitectos, economistas, juristas, etcétera. La sociedad utiliza todas estas técnicas, conjuntamente, para el estudio y la realización del proyecto industrial encargado por el cliente.

La complejidad que suponen los proyectos industriales actuales superan el campo de una técnica determinada e implican la necesidad de una actividad especial, que da origen a un abanico muy abierto de prestaciones, que se pueden dividir en dos fases:

- I) Fase de estudio, que se subdivide a su vez en:
  - 1) Estudios previos de carácter económico y financiero, que condicionan la viabilidad general del proyecto.
  - 2) Estudios técnicos en sentido estricto, para llegar a la mejor solución ante las diversas variantes que admite el proyecto. Se traduce en un plan acompañado de presupuestos aproximados.
- II) Fase de ejecución, en base al plan general aceptado por el cliente, en la que se distinguen dos momentos:
  - 1) Especificaciones técnicas para solicitar ofertas. Elegidas las más convenientes, se redacta el plan detallado.
  - 2) Dirección general de los trabajos, que implica la coordinación de actividades, supervisión y control de los suministros, etcétera. Terminadas la fabricación o instalación, deben controlarse la puesta en funcionamiento y las producciones obtenidas.

En resumen, puede considerarse la ingeniería como el conjunto de operaciones y estudios de carácter técnico, económico y jurídico de investigación, proyecto y gestión, para la fabricación de un equipo industrial, mediante la percepción de una remuneración determinada. Sin embargo, en la mayoría de las ocasiones, la reseñada obligación de hacer suele ir acompañada de una obligación de dar, mediante una cesión de bienes, lo que implica asesoramiento, servicios auxiliares y empleo de subcontratistas; con ello, la ingeniería aparece enmarcada en un contrato amplio y complejo del que van a derivarse importantes consecuencias fiscales en el momento de la importación de una mercancía.<sup>84</sup>

Ahora bien, para poder proceder al ajuste en relación con estas aportaciones inmateriales, se requieren dos requisitos esenciales: que los traba-

<sup>84</sup> Herrera Ydañez, Rafael y Javier Goizueta Sánchez, *Valor en aduana de las mercancías según el Código del GATT*, Madrid, Revista Aduanas y Ediciones ESIC, 1985, pp. 166-167.

jos que den lugar a los gastos y costes enumerados se hayan realizado fuera de México, con lo cual se estimula la ingeniería externa y se afecta la ingeniería nacional, y que dichos trabajos efectuados sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.

### 7. Cánones y licencias

*Concepto.* Pagos que se efectúan a una persona por el uso de derechos de ésta, tales como derechos de una patente, de un diseño, de un procedimiento, de una marca registrada, de autor o de tecnología o *know-how* (derechos de licenciamiento).

La fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera, así como los artículos 106 y 107 del Reglamento de la misma Ley, señalan en general los cánones y derechos de licencia que están relacionados con las mercancías de importación que se valoran.

El canon de fabricación no comprende sólo la utilización de patentes, sino que por regla general cubre la asistencia técnica para la aplicación de procedimientos protegidos —*know how*— para la estructuración de las plantas, instalación de maquinaria y su manejo, análisis o examen de los productos, etcétera, así como el uso de marca del propietario de las patentes del artículo terminado.

Cuando en las mercancías de importación no están incluidas tales intangibles, procede incrementar el valor al precio pagado a fin de obtener un valor de transacción correcto y aceptado por la aduana.

Para realizar el ajuste se requieren tres requisitos:

- Que estén relacionadas con las mercancías que se valoran;
- Que el pago del canon constituya una condición de venta de las mercancías, y
- Que su importe no esté incluido en el precio pagado o por pagar por las mercancías.

De los tres requisitos señalados, el referido a la condición de venta de las mercancías no ofrece dudas cuando el comprador paga directamente al vendedor el importe del canon; éste se debe sumar en la cuantía que corresponda al precio pagado o por pagar.

En cambio, los cánones y derechos de licencia que haya que pagar a una persona independiente del vendedor, y que estén relacionados con las mercancías, sólo se incluirán en el valor, si su pago constituye una condición de venta de las mercancías importadas, impuesta por el vendedor al comprador de dichas mercancías. Un ejemplo servirá de ayuda para comprender esta situación.

Una empresa X reside en un país de importación, posee licencia para fabricar un determinado artículo. X no tiene instalaciones adecuadas para obtener las mercancías, y por eso encarga a un fabricante F, establecido en un país extranjero, la producción de dichos artículos. F es totalmente independiente de X y del propietario de la patente de fabricación. Como es natural, cuando F factura a X las mercancías producidas, no incluye pago por tal concepto al propietario de la patente. En este caso, y en otros similares, es evidente que no debe ajustarse el precio de factura para sumar el canon, puesto que éste no constituye una condición de la venta de las mercancías.

Se deduce de lo expuesto que la "condición de venta" ha de ser impuesta por el vendedor. No obstante, se plantea una duda, cuando la condición no la exige el vendedor, sino que tiene su origen en la legislación del propio país de importación, como sucede con frecuencia, cuando se han suscrito acuerdos internacionales relativos a la propiedad industrial o intelectual. Este problema se planteó al Comité Técnico, quien emitió la opinión consultiva 4.2 en el siguiente sentido:

1. Un importador compra a un fabricante discos de una obra musical. Según la legislación nacional del país de importación, el importador está obligado, cuando revende los discos, a pagar un canon del 3 por 100 de su precio de venta a un tercero, que es el autor de la obra musical y propietario del derecho de autor. Ninguna parte del canon revierte —ni directa ni indirectamente— al fabricante, ni se le transfiere como consecuencia de una obligación derivada del contrato de venta.

¿Debe sumarse el canon al precio efectivamente pagado o por pagar?

2. El Comité Técnico de Valoración en Aduana ha expresado la siguiente opinión:

El canon no debe añadirse al precio realmente pagado o por pagar para determinar el valor en aduana, porque el pago del canon no constituye una condición de venta para la exportación de las mercaderías importadas, sino que procede de la obligación legal que tiene el importador de pagar el ca-

non al propietario del derecho de autor, cuando vende los discos en el país de importación.

Las mercancías que con frecuencia ocasionan un pago de canon o derecho de licencia son grabaciones musicales, mercancías de marca, maquinaria o procesamientos patentados.

En cuanto a las modalidades para cuantificar los cánones mencionaremos las más frecuentes en la práctica mercantil y son: *a)* pago único, previo o coincidente con la importación de la mercancía de que se trata. Aquí basta sumar al precio facturado por la mercancía la cantidad que debe pagarse por el concepto de canon; *b)* cantidad fija por unidad producida en el país de importación (un dólar sobre precio de venta de cada producto total de las mercancías); *c)* porcentaje sobre un concepto convenido (precio de venta al público del producto terminado, precio de venta a distribuidores, el costo de fábrica, etcétera), y *d)* modalidades mixtas que combinan las anteriores:

- a)* Pago mínimo inicial más una cantidad fija por unidad vendida en el país de importación.
- b)* Pago mínimo inicial —en forma de cantidad fija por unidad o en porcentaje— más un porcentaje sobre un concepto previamente determinado.<sup>85</sup>

Finalmente, respecto al reparto de cánones, es frecuente que industriales nacionales concierten con fabricantes extranjeros acuerdos para producir en el país de importación determinados artículos, utilizando los procedimientos y patentes de los segundos y/o sus marcas de fábrica o de comercio, con las que después se vende el producto terminado. En los acuerdos de esta naturaleza pueden presentarse gran variedad de situaciones, respecto a la forma de establecer sus relaciones comerciales el fabricante extranjero y el industrial nacional. No obstante, considerando únicamente las mercancías que entran a formar parte del producto final, se puede hacer la siguiente clasificación:

- 1) Importación de todos los elementos necesarios para la fabricación de que se trate, suministrados por el propietario de la patente y/o marca.

<sup>85</sup> Herrera Ydañez, Rafael, *Valoración de mercancías a efectos aduaneros*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1988, pp. 119-120.

En este supuesto, el importe total del canon debe sumarse al precio pagado o por pagar de las mercancías.

2) Utilización de materiales íntegramente nacionales para tal producción. No existe, en este caso, ninguna importación de mercancías, por lo cual no se plantea el problema de su valoración.

3) Empleo de materiales nacionales, por un lado, y de partes, piezas y elementos suministrados por el propietario de la patente y/o marca. En esta tercera situación es donde se plantea el problema del reparto de canon que se satisface, entre las mercancías nacionales —más los costes de las operaciones posteriores a la importación— y las extranjeras, sumando al precio pagado o por pagar por las últimas la fracción que le corresponda.

### 8. *Reversiones al comprador*

Están referidas a partes del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas, que el comprador regresa al vendedor por cualquier concepto distinto al precio transado.

Aquí la situación plantea dos opciones: a) si dicho monto es cuantificable y calculable con datos objetivos, se procederá a hacer un ajuste al precio pagado según lo dispone la fracción IV del artículo 65 de la Ley Aduanera y 107 del Reglamento de la misma Ley; b) si tal reversión existe, y no puede ajustarse, según la fracción III del artículo 67 de la Ley Aduanera y 108 del Reglamento de la misma Ley, habrá que rechazar la operación de valor según el artículo 64 de la Ley Aduanera y 98 del Reglamento de dicha Ley, y pasar a los métodos sucesivos del artículo 71 de la Ley Aduanera y 111 del Reglamento de la misma Ley.

Hay, sin embargo, reversiones que el Código acepta expresamente, como los derechos de reproducción de mercancías importadas a México y los derechos de distribución o reventa, cuando no constituyan condición de la venta de las mercancías. Tampoco se incluyen en el valor de aduana, según la fracción I del artículo 66 de la Ley Aduanera y de los artículos 99 a 103 del Reglamento de la Ley Aduanera, los pagos que efectúe el comprador en México por publicidad de la marca, gastos de comercialización, y garantías, ferias y exposiciones y que configuran reversiones indirectas en favor del vendedor.

Con todo, hay reversiones especiales que conviene mencionar que son aceptadas por el código, y sobre las cuales la legislación nacional debe

pronunciarse. Ya vimos las transacciones con reparto de beneficios que pueden bajo precio provisional caer sin problema en el método del valor de transacción. Otra situación mercantil frecuente está referida a las firmas asociadas o transnacionales.

Firmas asociadas. Por convenio, se designan “firmas asociadas” a todas las empresas importadoras cuyo capital social esté constituido —directa o indirectamente— por capital extranjero, en cuantía comprendida entre el 5 y 100 por ciento. Como es natural, en este amplio espacio quedan incluidas todas las firmas multinacionales y otras muchas que, sin serlo, tienen participación del capital extranjero.

La actividad de estas empresas en el país de importación puede ser muy variada, aunque se procurará sintetizar en el menor número posible de casos, orientados, especialmente, hacia aquellos que tienen trascendencia en el valor en aduana.

1) Importación de productos terminados, fabricados y suministrados por firmas asociadas, para revender en el mercado interior del país de importación.

2) Importación de materias primas y/o semimanufacturas, fabricadas y suministradas por firmas asociadas, para incorporar a una fabricación nacional y venta posterior en el mercado interior y/o en mercados extranjeros.

3) Importación de productos terminados, materias primas y/o semimanufacturas, fabricados por empresas extranjeras no vinculadas y suministrados por los propios fabricantes o por firmas asociadas, para reventa inmediata o para la incorporación a una fabricación nacional y venta posterior.

Naturalmente que pueden existir otras actividades distintas de las enumeradas; pero parece que la mayoría quedan englobadas en alguno de los apartados anteriores.

Como regla general, habrá que decir que se deben incluir en los ajustes por revisión:

a) Los beneficios que obtengan las firmas asociadas, al revender las mercancías terminadas, fabricadas y suministradas por la casa matriz o por filiales.

b) La parte proporcional de los beneficios obtenidos, al vender los productos terminados que se fabriquen con materias primas producidas y suministradas por formas asociadas, teniendo en cuenta lo que debe atribuirse de tales beneficios al valor añadido por la actividad nacional.

Por el contrario, no deberán incluirse en el valor de aduana:

a) Los beneficios obtenidos por la firma importadora, cuando revende mercancías no fabricadas por firmas asociadas, aunque sean éstas las que las suministren.

b) Los beneficios obtenidos por la firma importadora en sus ventas para exportación de cualquier clase de productos.

A efectos de valoración en aduana, se debe aclarar que, entre firmas asociadas, hay que considerar como “parte que revierte al vendedor”, tanto los dividendos que se paguen a la casa matriz o a cualquier asociada, como las demás formas de reversión —directas o indirectas— que puedan existir: beneficios que se pasan a reservas, beneficios para nuevas inversiones, etcétera. Debe destacarse que la nota interpretativa del artículo 1 dispone que “las transferencias de dividendos y los demás pagos del comprador al vendedor, que no guarden relación con las mercancías importadas, no forman parte del valor en aduana”. Por consiguiente, los pagos por dividendos y demás pagos que guarden relación con las mercancías que se valoran sí forman parte del valor en aduana, y deben sumarse al precio pagado o por pagar por dichas mercancías.

El problema que se plantea es cómo y en qué cuantía hay que repercutir en el valor en aduana estas sumas que, de alguna forma, revierten al vendedor de las mercancías. Conforme a la clasificación que se hizo anteriormente de las actividades de firmas asociadas, se van a considerar dos tipos de ajuste:

- Mercancías revendidas sin transformación.
- Mercancías vendidas después de transformación.<sup>86</sup>

<sup>86</sup> *Idem*, pp.124 y ss.

- Finalmente, conviene señalar que para incrementar los factores vistos anteriormente, se requiere contar con datos objetivos y cuantificables por parte del importador.<sup>87</sup>

### Ajustes negativos al valor de transacción

Estos elementos, regulados en el artículo 66 de la Ley Aduanera, así como en la regla 3.11.3 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1997, son valores añadidos con posterioridad a la importación de las mercancías a México, y deben excluirse del valor en aduana, siguiendo el principio universal en la materia.

Aquí si una factura comprende alguno de ellos en forma explícita (desglosado) o implícita bajo el precio global corresponderá al importador poner en conocimiento de la aduana tal circunstancia. De todas formas, ya sea en la declaración (manifestación del valor en aduana de las mercancías) o en solicitud expresa, el contribuyente deberá documentar objetivamente su pretensión.

El artículo 66 describe tres grandes rubros: “I. Los gastos que por cuenta propia realice el importador, tales como publicidad, comercialización y garantías en relación a las mercancías importadas, salvo los gastos susceptibles de ajustes positivos del artículo 65 de la Ley”.

Estos gastos deben desglosarse y especificarse en forma separada del precio pagado. Aquí observamos la importancia de elaborar correctamente las facturas por parte del vendedor-expedidor de mercancías a México de conocer con propiedad la misma técnica, en sus exportaciones a países que aplican el Código de la OMC en sus aduanas.

La fracción II del artículo 66 de la Ley aduanera comprende además como gastos excluibles del valor en aduana, *siempre que se distingan* del precio pagado por las mercancías importadas:

- a) Los gastos de construcción, instalación, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación en relación con las mercancías importadas (regla 3.11.3 de la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1997);

<sup>87</sup> Conviene tener a la vista la resolución miscelánea de Comercio Exterior para 1997, publicada en el *Diario Oficial* el 24 de marzo de 1997, y la resolución que la modifica, *Diario Oficial* de 25 de agosto de 1997.

b) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos, tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías, que se realicen con posterioridad a que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de la Ley Aduanera. Ejemplo, el transporte y seguro del tramo Laredo-Distrito Federal nunca podrá acrecentar el valor en aduana;

c) Las contribuciones y las cuotas compensatorias aplicables en territorio nacional, como consecuencia de la importación o enajenación de las mercancías.

Por ejemplo, una cuota compensatoria por práctica desleal nunca se incluirá en el valor en aduana, aunque incrementa la base gravable de las mercancías de importación.

El otro rubro expresado de exclusión se refiere a los dividendos y a otros conceptos que no guarden relación directa con las mercancías importadas y que el importador paga a su vendedor por otros compromisos. En este último caso, habría que precisar que es posible incorporar positivamente parte de los dividendos que puedan contablemente relacionarse con las mercancías importadas, complejo asunto que describimos en páginas anteriores en relación con las firmas asociadas.

El descrito artículo 66 de la Ley Aduanera reitera en su inciso final que para proceder a la exclusión de los rubros señalados, deben éstos *distinguirse* del precio pagado en la factura comercial o en "otros documentos comerciales" (contratos, pólizas, notas de servicios, etcétera).

Estos rubros, que no son taxativos, y por vía de interpretación armónica se pueden incluir otros, según el Código, comprenderán las comisiones de compras que, como vimos, nunca acrecen al valor en aduana. Otro tanto sucede con los pagos por financiamiento en las operaciones con pago diferido en que el comprador no cubre los requisitos y hacen viable su inclusión en el valor en aduana y aparecen desglosados en el precio pagado —o precio factura—. <sup>88</sup>

Respecto a la asistencia técnica, plantea una interrogante que se deriva del propio Código de la OMC y que la legislación aduanera nacional tampoco resuelve. El pago de un canon (regalía, según el artículo 65, fracción III, de la Ley Aduanera) comprende siempre en la práctica comercial tres

<sup>88</sup> Los gastos deducibles no aparecen en forma taxativa como los incrementables del artículo 65, de tal suerte que es posible restarlos en cada caso que la operación lo amerite.

intangibles o servicios: a) utilización de un procedimiento patentado para fabricar mercancías; b) el uso de una marca, y c) de asistencia técnica. De ello se desprende que los cánones son incrementables al valor en aduana, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la fracción III del artículo 65 de la Ley Aduanera y en los artículos 106 y 107 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Sin embargo, cuando la asistencia técnica se separa de un canon y se distingue en una factura, dicho rubro, que muchas veces puede ser significativo, se debe excluir el valor en aduana, según el inciso a) de la fracción II del artículo 66 de la propia Ley Aduanera.

Es decir, la asistencia técnica puede, según la operación específica, ser un rubro incrementable al valor en aduana o ser excluible si se separa de las regalías y se distingue en factura respectiva.

Conviene señalar que para poder deducir los elementos antes descritos es indispensable contar con datos objetivos y cuantificables, según lo disponen los artículos 66 de la Ley Aduanera y 8 del Código del OMC.

En resumen, con los factores deducibles o excluyentes del valor de transacción cerramos este capítulo dedicado a describir el método principal de valoración en aduana que la Ley Aduanera vigente regula en los artículos 65 a 70, inclusive, y de los artículos 99 a 110 del Reglamento de la misma Ley, y que tiene como marco interpretativo obligado los artículos 1 y 8 del Código de Valoración del OMC, así como sus notas interpretativas, pues dicho instrumento se incorporó al derecho tributario aduanero interno con fecha 25 de abril de 1988.

### Documentos exigibles para el método de valor de transacción

A continuación señalaremos los principales elementos probatorios que deben estar presentes en las autovaloraciones, a presentar por los importadores y que deben mantenerse en los archivos del agente aduanal, según el artículo 162, fracción, VII de la Ley Aduanera:

- a) La factura del vendedor en la que se pormenoricen el precio, la cantidad y la designación de cada producto o tipo de producto importado;
- b) pruebas documentales de los gastos de transporte y seguro, y
- c) pruebas documentales relativas a otros elementos añadidos y/o deducidos.

### 9. *Los métodos secundarios de valoración*

Nos corresponde ahora analizar los métodos secundarios de valoración aduanera que sólo se aplican cuando no es posible valorar las mercancías según el método fundamental —valor de transacción—.

Conviene reiterar que su relación con la abrogada definición de valor de Bruselas (DVB), es absolutamente tangencial y que el precio usual de competencia se transforma en un dato accesorio y complementario sólo aplicable como sustitutivo de los artículos 64 a 70 de la Ley Aduanera y de los artículos 98 a 110 del Reglamento de la Ley Aduanera vigente.

Las hipótesis de concurrencia de estos métodos secundarios son:

1) Cuando la importación no sea consecuencia de una venta para la exportación con destino al país de importación.

2) Cuando existan restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, siempre que no sean de las incluidas en el artículo 67 de la Ley Aduanera y 108 del Reglamento de la misma Ley.

3) Cuando la venta o el precio estén sometidos a condiciones o prestaciones cuyo valor no pueda determinarse en relación con las mercancías que se importan.

4) Cuando alguna parte del producto de la reventa, cesión o utilización de las mercancías revierta directa o indirectamente al vendedor, salvo que se pueda efectuar el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley Aduanera y de los artículos 99 a 107 del Reglamento de la misma.

5) Cuando existe vinculación entre comprador y vendedor y se demuestre que dicha vinculación ha influido en el precio facturado.

6) Cuando sea necesario efectuar un ajuste, pero no se disponga de los datos objetivos y cuantificables precisos, dispuestos por el artículo 65 de la Ley Aduanera y por los artículos 99 a 107 del Reglamento de la misma Ley.<sup>89</sup>

El artículo 71 de la Ley Aduanera y el artículo 111 del Reglamento de esa Ley señalan los cuatro métodos que en orden sucesivo la aduana debe aplicar en cooperación con los importadores-contribuyentes:

<sup>89</sup> Herrera Ydanez, Rafael, *Valoración de mercancías a efectos aduaneros*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1988, pp. 145-146.

- Valor de transacción de mercancías idénticas.
- Valor de transacción de mercancías similares.
- Valor de precio unitario.
- Valor determinado según el último recurso descrito en el artículo 78 de la Ley Aduanera.

#### 10. *Valor de transacción de mercancías idénticas*

El artículo 72 de la Ley Aduanera y los artículos 112 y 113 del Reglamento de la misma, describen los elementos que deben concurrir para su aplicación. Se trata en general de un precio nuevo que la aduana posee, comprueba o le es suministrado por el importador y que adaptado por nivel, cantidad y los ajustes del artículo 65 de la Ley Aduanera y de los artículos 99 a 107 de la misma Ley, determina el valor a considerar respecto a las mercancías idénticas que se importan y no pueden valorarse por el método fundamental (artículos 64 a 70 de la Ley Aduanera y artículos 98 a 100 del Reglamento de la misma Ley).

El mismo precepto señala:

Se entiende por mercancías idénticas, aquellas producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración, que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad, marca y prestigio comercial.<sup>90</sup>

Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a lo establecido en este párrafo.

Por consiguiente, para establecer la identidad de una mercancía con otra deberán examinarse:

- Las características físicas.
- La calidad.
- El prestigio comercial.

Complementariamente, la identidad debe operar en el sentido que el país donde se han producido dichas mercancías sea el mismo que el de las que se trata de valorar. Deben ser además el mismo país de exportación,

<sup>90</sup> Los capítulos IV y V del Tratado de Libre Comercio de América del Norte asumen dicha definición para la valoración en aduana de contenido regional de los productos.

el mismo país de producción y el mismo fabricante o productor. Si no se da tal circunstancia, deberá recurrirse a productores distintos, pero del mismo país de producción, mas no necesariamente de exportación.

Es decir, el orden de prelación para aplicar este método será:

- Mercancías idénticas producidas por la misma persona que las mercancías que se valoran.
- Mercancías idénticas producidas por una persona diferente de la que ha producido las mercancías objeto de valoración, pero fabricadas en el mismo país que éstas.

#### *A. Momento de la exportación*

Determinada la existencia de mercancía idéntica, es necesario que ésta se haya exportado en el mismo momento que la mercancía que se trata de valorar o en un momento no mayor de noventa días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías sujetas a valoración.

#### *B. Ajustes relativos a nivel comercial y cantidad*

La hipótesis legal exige que las mercancías idénticas, ya valoradas y aceptadas por la aduana, hayan sido vendidas al mismo nivel comercial y en cantidades parecidas que las mercancías que se valoran. De no darse dicha concurrencia habrá que jugar con situaciones tales como:

- Venta al mismo nivel, pero en cantidades diferentes.
- Venta a nivel comercial diferente, pero cantidades semejantes.
- Venta a nivel comercial diferente y en cantidades diferentes. Si no fuera posible alguna situación de las descritas se procede por exclusión y con base en el factor más idóneo que se presente en la comparación.

Si de la investigación que al efecto realicen tanto la aduana como el importador encontraren varios valores comparables, deberá utilizarse el valor más bajo de ellos.

*C. Documentación exigible para el valor de transacción de mercancías idénticas (artículo 36, fracción I, de la Ley Aduanera)*

a) Una factura u otra prueba documental que indique claramente la cantidad y la designación de las mercancías importadas.

b) Pruebas documentales de una declaración de mercancías idénticas valoradas según el método del artículo 65 de la Ley.

c) Pruebas documentales de los gastos de transporte y seguro (según se exija).

d) Pruebas documentales relativas a otros elementos añadidos y/o deducidos.

e) Pruebas documentales para efectuar los ajustes por diferencias de nivel comercial y cantidad.

*11. Valor de transacción de mercancías similares*

El artículo 73 de la Ley Aduanera y los artículos 112 y 113 del Reglamento de la misma Ley describen este método secundario que opera en igual situación que el método anterior, debiendo sólo aquí tratarse de mercancías similares, es decir:

Se entenderá por “mercancías similares”, aquellas mercancías producidas en el mismo país que, aunque no sean iguales en todos los conceptos tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si unas mercancías son similares, habrán de tomarse en consideración, entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca de fábrica o de comercio.

Por tanto, en el caso de mercancías similares, hay que atender a los siguientes datos:

- Características y composición semejantes.
- Que cumplan las mismas funciones.
- Que sean comercialmente intercambiables.

Además, hay que tener en cuenta, entre otros factores, su calidad, prestigio comercial y la existencia de una marca de fábrica o de comercio.

Todas las circunstancias expuestas en relación con las mercancías idénticas, en cuanto a momento de la exportación, ajustes por cantidad o nivel comercial, etcétera, son aplicables igualmente a las mercancías similares.

Conviene mencionar respecto a estos dos métodos secundarios, que no deben confundirse con los valores criterios de los artículos 69 y 70 de la ley Aduanera, en que éstos aceptan en su caso, los valores o precios declarados por el contribuyente. Aquí, en cambio, sustituyen a todo precio o valor, aunque se admiten pequeñas diferencias por prestigio comercial, marca y presentación en el caso de las mercancías similares.

Además, como es lógico, exigen a la aduana organización, fluidez, archivos, intercambio de información entre las oficinas, bancos de datos, listas de precios y una cooperación fidedigna del importador.

En cuanto a documentos comprobatorios de este método, se exigen los mismos del método anterior, pero aplicado a mercancías similares.

## 12. *Valor de precio unitario (método sustractivo-deductivo)*

El artículo 74 de la Ley Aduanera y el artículo 114 del Reglamento de la misma ley contemplan este método secundario que supone la inexistencia de una venta apta para aplicar el valor de transacción, aunque exige una reventa posterior de lo importado o de mercancías idénticas-similares. Es decir, hay un precio efectivo o probable que se configura en el interior de México y en momentos posteriores a la importación misma.

El artículo 74 de la Ley Aduanera en su penúltimo párrafo señala lo siguiente:

Para los efectos de este artículo, se entiende por precio unitario de venta, el precio a que se venda el mayor número de unidades en las ventas a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías, al primer nivel comercial, después de la importación, a que se efectúen dichas ventas.

El precepto que comentamos plantea dos situaciones para buscar el valor en aduana a través del precio unitario de venta que, reiteramos, se ubica en el interior de México y en donde la aduana tiene acceso tanto a la contabilidad del vendedor —la firma importadora— como a la del comprador; se trata de operaciones posimportaciones efectuadas en el territorio nacional.

a) Que las mercancías se vendan en el país de importación en el mismo estado en que se importaron, y b) que la reventa se efectúe después de haber experimentado en territorio nacional una transformación significativa.

Los requisitos para ambas hipótesis son:

- 1) Que las ventas interiores sean entre personas no vinculadas.
- 2) Que no existan aportaciones materiales o inmateriales de las descritas en el artículo 65 de la Ley Aduanera y en el artículo 104 del Reglamento de la misma.
- 3) En un plazo inmediato o próximo no superior a los noventa días.
- 4) Mayor cantidad total de las mercancías importadas.

Obtenido el precio de reventa, ya sea de mercancías vendidas en igual estado o transformadas, se requiere “limpiar” dicho precio de factores distorsionantes para efectos de fijar la base gravable según este método secundario.

Para ello, el artículo 75 de la Ley Aduanera y el artículo 115 del Reglamento de la misma Ley nos dan los elementos que deben deducirse, y que son los siguientes:

- I. Las comisiones pagadas o convenidas usualmente, o los suplementos por beneficios y gastos generales directos o indirectos cobrados habitualmente, en relación con las ventas en territorio nacional, de mercancías importadas de la misma especie o clase.
- II. Los gastos habituales de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías, que se realicen con posterioridad a que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de la Ley Aduanera, no incluidos en el concepto de gastos generales de la fracción anterior.
- III. Las contribuciones y cuotas compensatorias pagadas en territorio nacional, por la importación o venta de las mercancías.

13. *Documentación exigible para el valor de precio unitario de venta (artículo 36, fracción I, de la Ley Aduanera)*

- a) Documento que puntualice cómo se ha determinado el valor.
- b) Una factura u otra prueba documental que indique claramente la cantidad y la designación de las mercancías importadas.
- c) Una factura de venta, y otras pruebas que demuestren que las mercancías importadas o mercancías idénticas o similares importadas han

sido vendidas en el país de importación, y el cálculo basado en el precio unitario a que se venda la mayor cantidad total en el país de importación.

d) Un documento u otra prueba que pormenore los elementos que se solicita deducir del precio unitario; un documento de que la cantidad que se ha deducido por comisiones o beneficios y gastos generales concuerda con las usuales en la rama de industria.

### Método del valor reconstruido

Se adicionó a la Ley Aduanera el método de valor reconstruido, de conformidad con el compromiso contraído por los Estados Unidos Mexicanos el 25 de abril de 1988, cuando ratificó el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo 7 del Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio (ahora Organización Mundial de Comercio), en el cual México se reservó la aplicación del método de valor reconstruido por tres años a partir de la implementación de los otros métodos que fue el 20 de julio de 1992.

El artículo 77 de la Ley Aduanera (así como el artículo 116 del Reglamento de dicha Ley) regulan el método del valor reconstruido, que a la letra dice: "Artículo 77. Se entiende por valor reconstruido, el valor que resulte de la suma de los siguientes elementos:

I. El costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas, determinado con base en la contabilidad comercial del productor, siempre que dicha contabilidad se mantenga conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables en el país de producción. (En la Ley Aduanera no se regula específicamente estos "principios de contabilidad generalmente aceptados", ni tampoco en el Reglamento de la Ley Aduanera, pero sí vienen contemplados en las Notas Interpretativas, en sus *Notas Generales*, del Código de Valoración Aduanera de la OMC.)

El costo o valor a que se hace referencia en esta fracción comprenderá lo siguiente:

a) El costo y gastos a que se refieren los incisos b) y c) de la fracción I del artículo 65 de esta Ley (incrementables del valor de transacción, como el costo de los envases o embalajes).

b) El valor debidamente repartido, de los bienes y servicios a que se refieren los incisos a) a c) de la fracción II, del artículo 65 de esta Ley, siempre que el importador de manera directa o indirecta los haya suministrado para su utilización en la producción de las mercancías importadas (incrementables del valor de transacción, como los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas, así como para la producción, de los anteriores elementos, de las mercancías importadas).

c) El valor debidamente repartido, de los trabajos a los que se refiere el inciso d), fracción II, del artículo 65 de esta Ley, en la medida en que corran a cargo del productor (incrementables del valor de transacción, como los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas).

II. Una cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que normalmente se adiciona tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías sujetas a valoración, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación a territorio nacional.

Los gastos generales a que se refiere esta fracción deberán comprender los costos directos e indirectos de producción y venta de las mercancías para la exportación, que sean distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Los gastos a que se hace referencia en el inciso d), fracción I, del artículo 65 de esta Ley (incrementables del valor de transacción, como los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías).

Para los efectos de este artículo, se entiende por mercancías de la misma especie o clase, las mercancías pertenecientes a un grupo o gama de mercancías producidas por una rama de producción determinada o por un sector de la misma.

Este artículo 77 se basa fundamentalmente en el artículo 6 del Código de Valoración Aduanera de la OMC, por lo que para su mejor entendimiento se le aplican las notas interpretativas para el artículo 6 del citado Código, así como las *notas generales* de tales notas interpretativas.

**Ejemplo:**

El fabricante en el país B informa asimismo que los beneficios y gastos generales son un porcentaje fijo sobre los costos de materiales y mano de obra, tanto directa como indirecta. Los productores de mercancías de la misma especie o clase en el país de exportación informan que calculan sus beneficios y gastos generales en el 30% del costo de producción (materiales y mano de obra).

¿Cuál es el valor en aduana de la partida de 500 conjuntos de frenos no tomando en consideración la cuestión del transporte y el seguro?

*Solución.* Cabe expresar que hay que recurrir al valor reconstruido, ya que se trata de una importación entre empresas vinculadas en que la vinculación ha incidido y no se puede justificar el precio a través de alguno de los valores criterio. Tampoco hay mercaderías idénticas ni similares, y como el importador es el usuario no habrá reventa, y por ende no hay valor deducido.

	<i>Dólares</i>
Costo de los materiales	80.00
Costo de la mano de obra	48.00
Beneficios y gastos generales	40.00
Embalaje	12.00
	<hr/>
Valor reconstruido de un conjunto	180.00

Los beneficios y gastos generales de la rama comercial son del 30% del costo de producción, o sea, sería el 30% de 128 dólares que es igual a 38.40 dólares.

Se toman los 40 dólares informados por el productor, ya que se asemejan a lo informado como usual en el sector.

El valor en aduana de los 500 conjuntos de frenos es de 90 mil dólares.

#### 14. *Valor determinado según el último recurso descrito en el artículo 78 de la Ley Aduanera*

Toda mercancía importada debe ser valorada para efectos tributario-aduaneros. Si con toda prelación y cuidado, el importador y la aduana no han logrado una base imponible concertada, deben recurrir a este último método, que no es otra cosa que la revisión de los métodos anteriores en

orden sucesivo y por exclusión, con mayor flexibilidad conforme a criterios razonables y compatibles ajustados a la Ley sobre datos disponibles en el territorio nacional.

En esta revisión gradual deben rechazarse *a priori* algunas conductas frecuentes de las autoridades aduaneras.

Tales casos son:

- Intentar valorar las mercancías según el precio de las producidas internamente (tipo *American Selling Price*).
- Imponer el precio más alto entre dos posibles.
- Buscar precios interiores en el país de exportación, al estilo de la investigación por *dumping*.
- Comparar precios con terceros países importadores de los mismos productos.
- No recurrir a precios oficiales o precios mínimos arbitrarios.
- Negar el derecho de audiencia a los contribuyentes e imponer valores aduaneros en forma autoritaria.

Entre los diversos casos que podemos encontrar en que se recurrirá al método de este artículo podemos citar las importaciones de mercaderías que no se revenden en el país de importación; las importaciones de máquinas de alquiler; las importaciones de máquinas de *leasing*, cuando no hay importaciones de mercaderías idénticas o similares a las que se importan, cuando no se conoce el fabricante de las mercaderías objeto de importación o el mismo se niega a proporcionar datos relativos a sus costos.

Puede resultar de aplicación este artículo para los casos en que se presenten a despacho mercaderías usadas; por ejemplo, máquinas o vehículos que estén o no reacondicionados a nuevos, por cuanto difícilmente sean de aplicación los métodos de valoración descritos en las páginas anteriores, para la determinación del valor en aduana. Dicho valor podría basarse en el precio realmente pagado o por pagar, pero teniendo en cuenta el estado en el que se presenta la mercadería. Por consiguiente, el precio deberá ser ajustado considerando la depreciación basada en la antigüedad o en el grado de utilización que ha tenido desde su origen (venta del fabricante al primer comprador). Los ajustes habrá que realizarlos con criterio y analizando cada caso, ya que no sólo por los años de antigüedad se establecerá una depreciación, sino también por el grado y forma de uti-

lización, por ejemplo. Asimismo, habrá que ver las mejoras que han incrementado su valor durante la vida de la mercadería.

Cuando no hay un precio pagado o por pagar, a través de la celebración de consultas entre el importador y la aduana se podrá convenir determinar el valor partiendo de una mercadería idéntica nueva, ajustando su valor al estado y antigüedad de la usada presentada a despacho, pudiendo ser necesarios otros ajustes en cuanto a nivel comercial y cantidades.

Un ejercicio nos aclarará aún más este método secundario:

Para la fabricación de un nuevo modelo de automóvil, una terminal en el país A adquiere el conjunto de los frenos para cada unidad de su casa matriz en el país B. La importación a valorar es de 500 conjuntos de frenos, no habiendo antecedentes de mercancías idénticas o similares por lo novedoso del diseño. El valor CIF facturado por B a A es de 160 dólares cada conjunto.

Cuando se presenta el despacho a valorar a la aduana, ésta realiza un estudio de las condiciones de hecho que rodearon la operación y entiende que el método a aplicar es el del valor reconstruido. Solicitados los correspondientes datos, el exportador-productor informa:

Por conjunto	<i>Dólares</i>
Costo de los materiales	80.00
Costo de la mano de obra directa	30.00
Costo de la mano de obra indirecta	18.00
Beneficios y gastos generales	40.00
Embalaje	12.00

Para finalizar el estudio de los cinco métodos secundarios, los cuales a nivel de la práctica internacional de la OMC no se aplican sino al 5% de las importaciones globales, procederemos a ratificar que todo este esquema de valoración gira en torno a tres grandes principios fundamentales:

1) La autoevaluación que debe respetarse en función de las relaciones mercantiles acordadas por los operadores del comercio internacional. Las facturas son las historias de estas relaciones.

2) El derecho del contribuyente a garantizar el pago de los impuestos al comercio exterior, cuando es necesario demorar la determinación definitiva del valor de las mercancías importadas (artículo 13 del Código de

la OMC), lo que implica rechazar valoraciones autoritarias impuestas por la aduana, garantía que se hará en los términos del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

3) El derecho irrenunciable de las administraciones aduaneras a comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana (artículo 17 del Código multicitado en este volumen y artículos 10 y 144, fracción II de la Ley Aduanera, así como el artículo 67 del Reglamento de la misma Ley).<sup>91</sup>

*15. Documentación exigible para la determinación del valor según el último recurso, artículo 78 (artículo 36, fracción I) de la Ley Aduanera*

a) Una factura u otra prueba documental que indique claramente la cantidad y la designación de las mercancías importadas.

b) Información pertinente que justifique el método aplicado para calcular los valores declarados.

Por último, cabe aclarar que la Ley Aduanera mexicana contempla, con la nueva Ley Aduanera, el método del valor reconstruido, regulado por el Código de Valoración Aduanera de la OMC, en su artículo sexto. Esto se debe en gran medida al Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), especialmente en sus capítulos IV y V.

Con fecha 31 de diciembre de 1998, el *Diario Oficial de la Federación* publicó varias reformas a la Ley Aduanera, que en materia de valoración se contienen en tres artículos que se adicionan al artículo 78 y que responden a las letras A, B y C.

En efecto, el artículo 78A faculta a la autoridad aduanera a rechazar el valor declarado y determinar uno nuevo con base en los métodos de valoración establecidos en los artículos 64 y 78 de la ley, cuando el importador ha incurrido en irregularidades contables y documentales señaladas en los incisos a) a f) del precepto que comentamos. También, cuando la declaración de valor vinculada, se sustenta en documentos falsos o inexactos (fracción II) y cuando personas vinculadas a requerimiento de la

<sup>91</sup> Véase Witker, Jorge, *Los códigos de conducta internacional del GATT suscritos por México*, México, UNAM, 1988, pp. 129 y ss.

autoridad no demuestren que la vinculación no afectó el precio declarado (fracción III).

Por su parte, el artículo 78B dispone el derecho que ahora tienen los importadores para previo a la importación, formular consultas ante las autoridades aduaneras sobre el método de valoración o los elementos para determinar un valor en aduana. Las respuestas vía resoluciones a estas consultas deben dictarse en un plazo no mayor a 4 meses. Transcurrido dicho plazo, se entenderá que la autoridad resuelve negativamente, procediendo entonces los importadores a ejercer los medios de defensa que a su derecho convengan.

Finalmente, el artículo 78C se refiere a la declaración de valor de mercancías idénticas o similares, facultando a la autoridad aduanera a utilizar la información que tenga con base en sus facultades de comprobación, para proceder a embargar mercancías idénticas o similares cuyo valor declarado sea inferior en un 50% o más el valor de transacción de mercancías idénticas o similares valoradas precedentemente según los artículos 72 y 73 de la Ley, salvo el caso de la garantía de precios estimados del artículo 86A, fracción I, de la Ley.