

III. La base gravable aduanera mexicana

El 1° 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 a la anterior ley.

En efecto, en los artículos 64 al 70 inclusive, de la Ley Aduanera, y en 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 (art. 77 de la Ley Aduanera); y finalmente, el método del último recurso, aplicado con criterios razonables y flexibles, basados en datos disponibles en México (art. 78 de la Ley Aduanera).

Conviene señalar que este capítulo tercero, se agrega en lo fundamental al 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

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), y su reforma, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 25 de agosto de 1997; para el año de 1998, se publicó en el *Diario Oficial de la Federación*, el día 16 de marzo, 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 fijan precios estimados para un grupo de productos sensibles, en los cuales la diferencia entre el valor de transacción y el precio estimado debe ser garantizado por el importador.¹

- b) Valor de transacción. Es el que se establece 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 por las mercancías importadas efectuado por el importador al vendedor o en beneficio de éste. Generalmente, este precio es señalado 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 cualquier forma 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 con una impecable redacción constituye un requisito fundamental para hacer operante el método que estamos analizando. En el derecho tributario aduanero mexicano, la factura no está definida, aunque el artículo 36 fracción I, inciso a) de la Ley Aduanera, establece qué documentos deben de acompañar al pedimento en importación, y en ese mismo inciso se establece qué documentos deben de acompañar a la factura comercial, la cual debe de reunir los requisitos y datos señalados por las Reglas de Comercio Exterior que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP); pero el artículo 58, fracción II del Reglamento

¹ Véase 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 (*Diario Oficial de la Federación* 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 (*Diario Oficial de la Federación* 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 (*Diario Oficial de la Federación* del 10 de marzo de 1997).

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, por su importancia se transcribe a continuación:

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 destacar en esta regla 3.5.1. lo señalado en su último párrafo, en relación a las facturas expedidas en idioma distinto al español, inglés o francés, las cuales 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 en 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.

Requisitos esenciales

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

La venta debe contextuarse 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 art. 64 de la Ley Aduanera y art. 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).²

Esta compraventa debe tener como sujetos 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 (arts. 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 art. 9º 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 contienen una definición sobre la expresión “venta”; no obstante, de lo expresado más arriba podemos concluir que se trata de *una operación comercial por la cual una parte —el comprador— adquiere un objeto físico transportable a otra parte —el vendedor—, pagándole una cantidad de unidades monetarias como contrapartida.*

El Comité Técnico, organismo del Código de Valoración, ha juzgado necesario establecer una lista de hipótesis en las que considera que no existe venta y en 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.

² Jorge Adame Goddard, *Estudios sobre la compraventa internacional de mercaderías*, UNAM, México, 1991.

- 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.

Por lo tanto, 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 para la exportación 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, mencionamos brevemente, los elementos que configuran toda venta.

Para la exportación al territorio nacional

Esta afirmación excluye las ventas internas y las ventas a terceros países. Hay situaciones especiales en las 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 éstos 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.

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 (art. 97 de la Ley Aduanera y 127 del Reglamento de la Ley Aduanera).

En 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.

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, negativos, o netos, y se debe partir de ellos en todo caso 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, para pago total de la venta, excluyendo rubros no relacionados con lo que se importa. (Pago de dividendos, por ejemplo, entre otros elementos deducibles del art. 66, fracc. 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 1998, número 3.11. de *Diario Oficial de la Federación* del 16 de marzo de 1998).

Precios inferiores a los de mercado

Desde que se inició la aplicación práctica del Código de la Organización Mundial de Comercio, se suscitó en varios países el problema de la aceptación o rechazo de un precio inferior a los precios corrientes de mercado para productos idénticos. Es decir, el problema era 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 estaban 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 1º del Código (art. 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).³

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.

³ Rafael Herrera Ydñez, *Valoración de mercancías a efectos aduaneros*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1988, p. 64.

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 demostrar *a posteriori* que tales mercancías se venden 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 el monto en que se haya facilitado el financiamiento. (Decisión de 26 de abril de 1984 del Comité Técnico de Valoración en Aduana.)

De las revisiones de precios

En los contratos para el 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 las 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.⁴

Momento

Para el valor de transacción, la fecha del contrato-factura es el momento determinante y no aquel en que las mercancías se declaran 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 importación" de la Ley Aduanera,

⁴ *Idem*, p. 63.

artículo 56 (además del art. 86 del Reglamento de la Ley Aduanera), y que en materia de importaciones señala las siguientes, incluyendo a la base gravable o valoración aduanera:

- 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 éste 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 éstas 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.

Cantidad y nivel

La cantidad está referida a las mercancías, mientras que el nivel lo determina la condición del comprador (mayorista, distribuidor exclusivo, minorista, etc.). Para el valor de transacción todos los descuentos son admisibles, 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 (arts. 72, 73, 74, 75 y 77 de la Ley Aduanera y 112, 113, 114, 115 y 116 del Reglamento de la Ley Aduanera).

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 efectuados que van de la planta o fábrica que elabora un producto al lugar del domicilio del comprador, y las partes son libres para repartirlos o asumírselos mutuamente en el contrato. De estos gastos, los correspondientes a fletes ocupan un lugar significativo. Existen tres tipos de fletes: a) interiores en el lugar de exportación; b) internacionales del puerto de exportación al lugar de importación, y c) interiores en el país de importación.

Respecto a los fletes internacionales, el Código da 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 al 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.

Los artículos 67 de la Ley Aduanera y 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) Restricción en 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 mercantil referida a la adquisición de un libro, disco o máquina en la que, es obvio, el comprador está impedido de copiar o reproducir, para una reventa posterior de dichos objetos.
- 2) Prestaciones o contraprestaciones no cuantificables. Se trata de operaciones de trueque o de aquellas en que el vendedor impone al comprador condiciones de venta de otras mercancías 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 ex-

cludidos 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 8º, constituye el valor de transacción de las mercancías de que se trate.⁵

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 (excluidas las grabaciones sonoras, cinematográficas o de video) que señala la nota interpretativa C del artículo 8º 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.

⁵ El artículo 8º del Código de Valoración Aduanera de la OMC corresponde en general al artículo 65 de la Ley Aduanera vigente.

Los casos de vinculación 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 transcribimos:

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 de la información suministrada por el comprador, la aduana considera que el precio está influido, deberá comunicárselo a este mismo por escrito para que se materialice su derecho de audiencia.

El importador deberá probar, 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 que 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 puede activarse según el Código 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. Es posible que se den los dos supuestos, pero falta la cuantificación que lleva al ajuste del valor declarado.

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 de importación 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 la filial de 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.⁶

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

- a) Según el artículo 69, inciso II, se 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 congruentes 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 (art. 74 de la Ley Aduanera).
- III. El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado según el método del valor reconstruido (art. 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 vende-

⁶ En materia de vinculación, el Código traspa 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.

dor 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 de los artículos 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 corresponden 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. No está de más 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 habrá 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 mer-

cancias 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. (Véase resolución miscelánea de Comercio Exterior para 1998 publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 16 de marzo de 1998.)

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 Norteamérica.

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.

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, etc.) 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 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 OMV 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 entre 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 le interesa adquirir a este último y tiene trato con diversos vendedores. Ejemplo: Liverpool de México, designa un representante de compra en Hong Kong para adquirir tapetes orientales. El estipendio o comisión la 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 se incluyan y desglosen en el precio pagado. 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 la Ley Aduanera. A su vez, trabaja con descuentos totalmente admisibles para el valor en aduana y los gastos que por publicidad, comercialización, garantías en relación a 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.

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 a la existencia y forma de los embalajes (ejemplos, palet y contenedores).

Los costos de los envases y embalajes que generalmente 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.

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, se incrementan 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 aconte-

cimientos 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 en 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 cuando ha entregado la mercancía, despachada 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 se utiliza principalmente cuando la mercancía es transportada por ferrocarril o carretera, pero puede usarse con 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 cualesquiera 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 despacharla 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, etc.) 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 barcazas, 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 ese 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.

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 por separado y que pueden significar reversiones ocultas en favor del vendedor de difícil cuantificación. La aduana de salida será el conducto que registrará estas eventuales reversiones no declaradas.

- *Las herramientas*, matrices, moldes, etc., 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 con 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 al número de unidades producidas o repartirlo 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:

Quando 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, etc. 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, con base en el 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, etc. 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.⁷

Ahora bien, para proceder al ajuste en relación a estas aportaciones inmateriales, se requieren dos requisitos esenciales: que los trabajos 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.

Cánones y licencias

Concepto. Pagos que se efectúan a una persona por el uso de derechos de licencia, 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 licencia-miento).

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, comprende no 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, etc., 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.

⁷ Rafael Herrera Ydáñez y Javier Goizueta Sánchez, "Valor en aduana de las mercancías según el Código del GATT", en *Revista Aduanas y Ediciones ESIC*, Madrid, 1985, pp. 166-167.

Para realizar el ajuste son necesarios 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, que 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 canon al propietario del derecho de autor, cuando vende los discos en el país de importación.

Las mercancías que ocasionan con frecuencia 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.⁸

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 en que establecen sus relaciones comerciales el fabricante extranjero y el industrial nacional. No obstante, considerando únicamente las mercancías que forman 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. 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, y de partes, piezas y elementos suministrados por el propietario de la patente y/o marca. En esta situación se plantea el problema del reparto de canon que se satisface entre las mercancías na-

⁸ Rafael Herrera Ydáñez, *Valoración de mercancías a efectos aduaneros*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1988, pp. 119-120.

cionales —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.

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, conviene mencionar que hay reversiones especiales 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 trasnacionales.

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 5 y 100%. En este amplio espacio quedan incluidas todas las firmas multinacionales y otras muchas que, sin serlo, tienen participación del capital extranjero.

Aunque las actividades de estas empresas en el país de importación pueden ser muy variadas, se procurará sintetizarlos 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.

Pueden existir otras actividades distintas de las enumeradas, pero casi todas quedan englobadas en alguno de los apartados anteriores.

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

- 1) Los beneficios que obtengan las firmas asociadas, al revender las mercancías terminadas, fabricadas y suministradas por la casa matriz o por filiales.
- 2) 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:

- 3) Los beneficios obtenidos por la firma importadora, cuando revende mercancías no fabricadas por firmas asociadas, aunque éstas sean las que las suministren.
- 4) 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, se debe 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, etc. Debe destacarse que la nota interpretativa del artículo 1º 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 se revierten al vendedor de las mercancías. Conforme a la clasificación de las actividades de firmas asociadas que se hizo anteriormente, se consideran dos tipos de ajuste:

- Mercancías revendidas sin transformación.
- Mercancías vendidas después de transformación.⁹

⁹ *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.¹⁰

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 y 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, los siguientes:

- 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);
- 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;

¹⁰ Conviene tener a la vista la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1997, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 24 de marzo de 1997, y la resolución que la modifica, de *Diario Oficial de la Federación* de 25 de agosto de 1997.

- 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 de exclusión expresado 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 a las firmas asociadas.

El antes 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 el 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—. ¹¹

Respecto a la asistencia técnica plantea una interrogante que 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 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 excluyente si se separa de las regalías y se distingue en factura respectiva.

¹¹ 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.

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 señalamos 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.

LA VALORACIÓN, LA INDUSTRIA MAQUILADORA Y PROGRAMAS PITEX

Las importaciones temporales, como regímenes suspensivos de pago a los impuestos al comercio exterior, deben de todas maneras valorar las mercancías que importen para efectos de garantía y recaudo fiscal.

La Resolución Miscelánea de Comercio Exterior para 1997, en su capítulo 3.12. "Valor en Aduana para Importaciones Temporales", señala que dichas mercancías podrán determinar su valor provisionalmente, con base en la cantidad que hayan declarado para efectos del contrato de seguro de transporte de dichas mercancías o vía cualquier otro elemento objetivo en el que se refleje dicho valor.

Cuando las personas a las que se refiere esta regla opten por cambiar el régimen temporal a definitiva, deberán determinar el nuevo valor en aduana de las mercancías en el pedimento de importación definitiva, conforme a las disposiciones legales señaladas anteriormente. El agente o apoderado aduanal que formule el nuevo pedimento deberá conservar la manifestación de valor, firmada por el importador a su representante legal.

EJERCICIOS¹²

1. El importador A compra al exportador H en el país X, 3 toneladas de acero para la fabricación de automóviles a mil dólares la tonelada. Con la condición que A le entregue al exportador H 20 automóviles.

¿Cómo valoraría la importación del acero?

Respuesta: No se puede aplicar el artículo 64 de la ley (valor de transacción), por cuanto el precio depende de una condición cuyo valor no puede determinarse con relación a las mercaderías objeto de valoración.

Se deberá recurrir a otro medio de valoración, en el orden oportunamente señalado.

2. El importador B compra e importa un envío de cubiertas para automotores procedentes del vendedor H del país T. El precio facturado por H a B es de 40 dólares cada cubierta. No existe vinculación entre comprador y vendedor, no habiendo tampoco restricciones a la libre disposición de las mercaderías por el comprador B.

Tres vendedores diferentes en el mismo momento o en uno aproximado han vendido al mismo país de B mercaderías idénticas a firmas con las que no están vinculados a los siguientes valores: 38.90, 41.50 y 39.80 dólares cada cubierta.

¿Cómo valoraría la importación de B del vendedor H?

Respuesta: Como el importador B no está vinculado, el hecho que otros vendedores fijen valores más elevados o menores en mercaderías idénticas no es motivo para descartar el valor de transacción, por lo que se deberá valorar a razón de 40 dólares por cubierta.

3. El vendedor K del país O es productor de artículos de pirotecnia y los vende para exportación a un precio que goza de los siguientes descuentos, conforme al momento del año:

Enero, febrero, marzo y abril: 30% de descuento.

Mayo, junio, julio y agosto: 20% de descuento

Septiembre y octubre: 10% de descuento

Noviembre y diciembre: sin descuento.

El comprador C en su país de importación adquiere productos de pirotecnia al vendedor K a un precio bruto de 10 mil dólares en el mes de mayo de 1987,

¹² Todos los ejemplos contenidos en este libro fueron sustraídos de la obra de Miguel E. Bueno, *El valor en aduana de las mercaderías*, 2a. ed., Editorial IARA, Buenos Aires, 1990.

haciéndose acreedor a un descuento del 20%, por lo que el importe que pagará será de 8 mil dólares.

La importación se formaliza en el mes de octubre de 1987.

¿Cómo valoraría la importación?

Respuesta: Por el valor de transacción, o sea 8 mil dólares, ya que debe respetarse el descuento al que se hizo acreedor C por la fecha en que se efectuó la compra, con independencia de que en el momento en que la aduana valora la importación puede haber compras de mercaderías idénticas con un descuento de sólo el 10%.

4. Hay que valorar una importación de 100 relojes que efectúa A en su país, del vendedor R en el país O. Los relojes se facturan a 220 dólares condición CIF puerto de importación, siendo de una marca de cierto prestigio y de un buen nivel internacional. El mismo proveedor ha vendido en otras oportunidades a A otros relojes de inferior calidad y de otra marca de menor prestigio internacional a 300 dólares cada reloj.

De los antecedentes obrantes en la aduana, surge que relojes idénticos a los que se están valorando en ese momento han sido importados a 400 dólares cada uno. Por tal motivo se le solicitan explicaciones al importador A, el que expresa que los relojes que está importando son de calidad superior e internacionalmente su precio es de 400 dólares, pero para compensar una importación anterior en la que se le cobraron 400 dólares por reloj cuando se debió cobrarle 220 dólares por ser de la marca de inferior calidad, en esta oportunidad el vendedor le está acreditando tal diferencia.

¿Cómo valoraría el envío?

Respuesta: Se debe valorar a 400 dólares cada reloj que es el valor de transacción, ya que hay un pago directo: 220 dólares y otro indirecto: 180 dólares por cuanto el vendedor cancela una deuda con el importador. Conforme a la actitud que adopte cada administración de aduanas el importador podrá pedir devolución de derechos por el envío anterior.

5. El importador H mantiene una relación comercial con el vendedor R desde hace muchos años, comprándole una parte importante de la producción de heladeras que fabrica R. H compra exclusivamente heladeras a R, motivo por el cual se hace acreedor a un descuento del 10% del valor de exportación. Hay otros importadores de heladeras en el país de H que también las adquieren de R.

H presenta a despacho un embarque de 100 heladeras a 150 dólares cada una menos el 10% de descuento, valor total FOB: 13,500 dólares.

Antecedentes obrantes en la aduana sobre la misma mercadería y por las mismas cantidades tienen un valor FOB de 15 mil dólares.

¿A cuánto valora los distintos embarques?

Respuesta: Al precio realmente pagado o por pagar, o sea a 13,500 dólares en el caso del importador H y a 15 mil dólares en el caso del otro importador.

6. El mayorista B de su país realiza una importación de máquinas de escribir a un precio unitario de 40 dólares cada máquina, menos un 10% por su nivel comercial. No hay vinculación entre B y el vendedor R.

R ha publicado una lista de precios en la que las máquinas de escribir que se están valorando figuran a un precio de 40 dólares cada máquina consignándose además que hay un descuento de 5% para los comerciantes minoristas y de 10% para los comerciantes mayoristas y que no se efectúan descuentos en el caso de compras de usuarios.

Los valores son condición FOB puerto de embarque.

El flete aéreo asciende a 1.30 dólares por máquina y el seguro es de 0.15 dólares también por máquina.

Efectuar la valoración de envío de 100 máquinas sobre una base CIF.

Respuesta: Cada máquina cuesta 40 dólares menos el 10% más los gastos de flete y seguro, o sea 37.45 dólares. En el caso de 100 máquinas sería un valor de 3,745 dólares. Se acepta el descuento por nivel comercial ya que el importador reviste la condición de mayorista y se adiciona el flete y seguro para llegar a la base CIF.

7. Un productor de tomates en el país A vende la totalidad de su producción anual a la empresa C en el mismo país a un precio en puerta de finca de 2 dólares el cajón de tomates, con el valor del cajón incluido.

La empresa C revende algunos cajones de tomates en el mercado de su país y otros, previo embalaje adecuado para la exportación, los exportan al país T. La utilidad que adiciona C al precio de los tomates es del 7.5% de su valor salida finca y le agrega asimismo los gastos necesarios tanto para embalarlos para la exportación como para ponerlos a bordo del medio transportador.

El importador del país T presenta para valorar un embarque de mil cajones de tomate al precio unitario de 2.80 dólares cada cajón.

En tal valor de 2.80 dólares por cajón se encuentran incluidos:

Precio salida finca:	2.00
Utilidad C 7.5%:	0.15
Flete marítimo:	0.30
Seguro:	0.05
Embalaje para exportación:	0.20
Gastos para llegar a FOB:	0.10

	2.80

¿Cuál es el valor total del envío de mil cajones de tomates sobre una base CIF?

Respuesta: 2,800 dólares, ya que todos los elementos incluidos dentro del precio y luego los gastos de transporte marítimo y seguro forma parte del valor de transacción considerando una base CIF.

8. El importador A en el país R compra al exportador H en el país X 300 bicicletas a 70 dólares cada una. A es distribuidor de las bicicletas de H en el país R, imponiéndole H la condición que no podrá revender esas bicicletas fuera del territorio del país R.

¿Cuál es el valor de aduana de las 300 bicicletas?

Respuesta: El valor en aduana de las 300 bicicletas es de 21 mil dólares. La condición impuesta por el exportador no es un motivo para descartar el método del valor de transacción previsto en el artículo 64 de la ley, ya que está expresamente exceptuada.

9. El importador A está despachando una partida de ciclomotores provenientes del vendedor T, siendo el precio de factura de 10 dólares cada ciclomotor condición CIF. La factura indica las siguientes condiciones de pago:

Pago 10 días fecha factura __ Descuento del 3%
 Pago 20 días fecha factura __ Descuento del 1.5%
 Pago 30 días fecha factura __ Neto

El importador A informa que normalmente paga dentro del plazo de 10 días de la fecha de factura para gozar del descuento del 3% y presenta a la aduana el comprobante de pago que indica dicho porcentaje de descuento. Expresa asimismo A que en esta oportunidad no se beneficiará con tal descuento por cuanto no va a pagar dentro de los diez días de la fecha de la factura, sino que lo hará a los 30 días y declara en el despacho aduanero a consumo el valor total de los ciclomotores a razón de 130 dólares cada uno.

¿Cuál es el valor en aduana de los ciclomotores?

Respuesta: El valor en aduana es de 130 dólares cada ciclomotor, que es el valor de transacción, por cuanto A no se ha beneficiado con descuento alguno.

10. El importador T que es una filial del exportador N efectúa una importación de una droga determinada a 800 dólares el gramo, para ser destinada a la elaboración de un medicamento. La aduana atendiendo a la vinculación existente le requiere diversa información a T relacionada con las circunstancias de la

operación de compraventa. T además de suministrar la información solicitada, informa que mes y medio antes el exportador N ha vendido la misma droga a la Droguería H del mismo país de T, la que la ha importado y la aduana ha aprobado los valores de 835 dólares el gramo, en cantidades comparables y a un nivel comercial de mayorista.

¿Cuál es el valor en aduana de la droga importada por la filial T?

Respuesta: El valor en aduana es de 800 dólares el gramo, por cuanto T está demostrado con un “valor criterio” que se aproxima mucho al de la importación entre vinculadas, que dicho vínculo no ha influido en el valor de transacción, el que debe ser aceptado como valor en aduana. Nótese que las cantidades son comparables y que hay una diferencia en el nivel comercial: T es fabricante y H es mayorista, lo que estaría asimismo justificando aún más la pequeña diferencia de 35 dólares el gramo (alrededor del 3%).

11. El importador A del país B realiza una importación de radios a un valor de 15 dólares cada uno del exportador C del país D, con el que no se encuentra vinculado. Dicho precio es por pago a los treinta días de la fecha de embarque desde el país D.

Las leyes cambiarias del país B no permiten el pago dentro de ese plazo, debiendo efectuarse el mismo recién a los ciento veinte días, por lo que A acuerda con C un financiamiento por los noventa días más, necesarios para efectuar el pago de la citada importación.

Se efectúa un convenio escrito por dicho financiamiento, que se pacta a una tasa del 7% anual, que es normal para este tipo de operaciones en el país D, en el momento de la compra.

La factura comercial que presenta A a la aduana del país B detalla el valor de cada radio (15 dólares) y en concepto de financiamiento se adicionan 0.26 dólares por cada uno.

¿Cuál es el valor en aduana de cada radio?

Respuesta: El valor en aduana de cada radio es de 15 dólares, ya que se le solicitará al importador el convenio de financiamiento. Se distingue con claridad el valor del producto que se está importando del costo del financiamiento y la misma es normal en el momento y para el tipo de negocio en el país de exportación.

12. El importador A del país B compra al exportador C del país D 500 ciclomotores a 300 dólares cada uno. A es distribuidor en el país B de los ciclomotores que fabrica C. El exportador le impone a A la condición de que no podrá revender los productos que está importando a otros clientes que no sean el Estado y reparticiones oficiales del país B.

¿Cuál es el valor en aduana de los 500 ciclomotores?

Respuesta: El valor en aduana de los 500 ciclomotores no se puede determinar por el artículo 1° del Acuerdo, ya que la condición que se le está imponiendo a A es un motivo por el que corresponde descartar el valor de transacción. Por lo tanto habrá que recurrir a los métodos sucesivos de valoración previstos por los artículos 71 y siguientes de la ley.

13. El vendedor A del país B es productor de heladeras, y las vende para exportación a un precio que cambia durante el año, por cuanto efectúa descuentos variables, los mismos son:

Noviembre, diciembre, enero y febrero: 2% de descuento

Marzo, abril, mayo: 5% de descuento

Junio, julio, agosto: 10% de descuento.

Septiembre y octubre: 5% de descuento.

El comprador C en el país D compra una partida de 100 heladeras a un precio bruto de 200 dólares cada una en el mes de octubre, con 5% de descuento.

Por problemas comerciales recién presenta a despacho estas heladeras en el mes de julio siguiente, documentando a 180 dólares cada una. Hay importaciones en ese mismo momento a 180 dólares cada heladera, por parte de otros importadores del país D, del mismo origen y producidas por A.

¿Cuál es el valor en aduana de las heladeras?

El valor en aduana de las 100 heladeras es de 19 mil dólares a razón de 190 dólares cada una, que es el valor de transacción entre A y C, no importando que en el momento de la importación haya otros compradores que se hayan hecho acreedores al descuento del 10% que A aplica en los meses de junio, julio y agosto. Hay que ajustar el valor documentado por C de 180 dólares cada heladera y llevarlo a 190 dólares cada una.

14. El importador A del país B adquiere una partida de mil tanques para bolígrafos a razón de 0.20 dólares cada uno al exportador C en el país D. La compra se realiza condición CIF en puerto del país B y A le debe enviar a C, además del importe de la factura comercial por los mil tanques, que asciende a 200 dólares, 500 cajas de carbónicos de primera calidad de los cuales es productor en el país B, como condición de venta de los tanques.

¿Cuál es el valor en aduana de los tanques para bolígrafos importados por A?

Respuesta: El valor en aduana de la mercadería en cuestión no se puede determinar por el artículo 64 de la ley, ya que hay una condición de venta que

se le impone al importador A, por lo que habrá de recurrir a los métodos de valoración previstos en los artículos 71 y siguientes de la ley, como forma de establecer el mismo.

15. El importador A del país B recibe en préstamo del exportador C del país D una máquina de fabricación de medias para damas, por un importe según la factura comercial de 24,500 dólares.

No existe vinculación entre A y C, ni ningún otro elemento en contrario para la aplicación del artículo 1º del Acuerdo (valor de transacción).

Además del precio antes citado se paga un importe de 800 dólares en concepto de flete marítimo desde el país D hasta el puerto del país B y 250 dólares en concepto de seguro marítimo por la máquina en cuestión.

¿Cuál es el valor en aduana de la máquina sobre una base CIF?

Respuesta: Como se trata de un préstamo, no existe una venta de la máquina por parte de C, y no se aplica el artículo 64 de la Ley, por lo que habrá que recurrir a otros métodos de valoración.

16. El importador A del país B compra una partida de 500 teléfonos del proveedor C del país D a razón de 60 dólares cada teléfono, conforme a la factura comercial presentada en la solicitud del despacho aduanero de importación.

No existe vinculación entre el comprador y el vendedor y tampoco hay restricciones a la libre disponibilidad de las mercancías por el comprador A, ni elementos que se opongan a la aplicación del artículo 1 —valor de transacción— del Acuerdo.

La aduana tiene antecedentes correspondientes al mismo momento o a uno aproximado de importaciones de teléfonos del mismo origen y proveedor, a los siguientes valores por unidad: 55, 67 y 64 dólares.

¿Cuál es el valor en aduana de cada teléfono y de la partida total?

Respuesta: En principio y al no existir vinculación entre comprador y vendedor, ni elementos que se aparten de lo previsto en el artículo 64 de la Ley, a pesar que haya otros valores en el mismo momento o en uno aproximado, se debe valorar al valor de transacción, o sea 60 dólares cada teléfono y 30 mil dólares el total del envío.

17. El vendedor A en el país B envía motores a su filial D en el país C, a un precio de 3 mil dólares cada uno. Los motores son únicos en su género y se han fabricado a pedido, conforme a la ingeniería de diseño que gratuitamente ha enviado D a A.

D ha desarrollado dicha ingeniería a un costo de 100 dólares, estimándose que el total de motores que llevarán esa tecnología asciende a mil unidades.

El envío a valorar es de 200 motores. ¿Cuál es el valor en aduana de dichos motores?

Respuesta: El valor en aduana en los 200 motores es de 600 mil dólares, o sea a razón de 3 mil dólares cada uno. No se debe incluir en el valor el costo de la ingeniería de diseño, ya que la misma se desarrolló en el país de importación y se le envió gratuitamente a A.

18. El vendedor A en el país B vende al comprador C en el país D una partida de mil guitarras a 50 dólares cada una. La aduana en su investigación detecta que C ha enviado a A herramientas que éste utiliza en la fabricación de tales guitarras. El valor comercial de dichas herramientas es de 30 mil dólares y durante su vida útil permitirán fabricar 6 mil guitarras.

¿Cuál es el valor en aduana del envío de mil guitarras?

Respuesta: Debemos efectuar un ajuste al valor de transacción por cuanto hay un envío de herramientas por parte del comprador al vendedor, que no se ha incluido en los valores facturados de 50 dólares cada guitarra. Por ello y conforme al artículo 65 de la Ley y proporcionando el costo de las mismas por la cantidad de guitarras a producir en la vida útil, tendríamos que adicionar 5 dólares por guitarra (30 mil dólares entre 6 mil guitarras), por lo que se llegaría a un valor de 55 dólares por cada una; total del embarque de mil guitarras: 55 mil dólares.

19. El importador A del país B adquiere 3 mil filmadoras a la firma C del país D, a un valor de 190 dólares cada una. A envía a C todas las lentes y los zoom para las filmadoras, siendo el resto de las partes y piezas compradas por C localmente en su país D. De las planillas de costos del fabricante se obtiene la siguiente información:

Materias primas locales	80 dólares
Mano de obra	62 dólares
Embalaje	8 dólares
Gastos generales y beneficios	40 dólares
	<hr/>
	190 dólares
Lentes suministradas gratuitamente por A	40 dólares
Zoom suministrados gratuitamente por A	15 dólares
Flete y seguro desde el país B al país D por las lentes y zooms	5 dólares
	<hr/>
	60 dólares

¿Cuál es el valor en aduana del envío de 3 mil filmadoras?

Respuesta: El valor en aduana es el valor de transacción, con los ajustes previstos por el artículo 65 de la ley adicionado al valor de costo que incluye gastos generales, beneficios y el valor de los materiales suministrados por el comprador. En este caso el valor unitario será de 250 dólares, por lo que el valor del envío total ascenderá a 750 mil dólares.

Si se hubiera facturado el envío a 250 dólares la unidad incluyendo el costo de los materiales suministrados por el comprador, no habría que hacer ningún ajuste por este concepto.

El fabricante A del país I es el productor y titular de la patente de un modelo de teléfonos inalámbricos. El importador B en el país C importa de A el kit que incluye el 90% de las partes y piezas para el armado del teléfono inalámbrico y con fácil proceso de ensamblado llega al producto final, poniéndole la afamada marca "RED" propiedad del fabricante A.

Por los kits B debe pagar 30 dólares cada uno, además de un canon de 8 dólares por cada teléfono que vende en el país C, como condición de venta; ya que en caso contrario no se le venderían tales kits.

¿Cuál es el valor en aduana de los kits?

Respuestas: El valor en aduana de las mercaderías es de 38 dólares cada uno, ya que el canon es condición de venta de los kits, por lo que forma parte de dicho valor.

20. Un laboratorio de especialidades medicinales del país A es filial de la empresa B del país C y fabrica un medicamento R y otro S. Por el medicamento S paga un canon del 3% del valor de venta a B, comprando las drogas y los excipientes que lo componen en el mercado local del país A.

El medicamento R tiene como droga base una materia prima que se importa de la casa matriz B. Algunos excipientes los importa y otros los adquiere localmente.

¿Cuál es el valor en aduana de la droga base del medicamento R y de los excipientes importados?

Respuesta: Los componentes del medicamento R no están sujetos a ninguna condición de venta en cuanto al pago de cánones o derechos, por lo que no corresponderá adicionar el 3% que el importador paga a su casa matriz en el caso del medicamento S. En principio y con los datos expuestos el valor en aduana de los insumos importados para el medicamento R es el valor de transacción.

21. El importador A en el país B importa mil rollos de película fotográfica del exportador C en el país D. C tiene un distribuidor exclusivo en el país B, que es su agente de ventas y al que todos los compradores le deben pagar una comisión del 5% de los valores de importación. Además de esta comisión y

para aquellos importadores que lo deseen, el agente de ventas por un 2% adicional del valor de importación se hace cargo de cualquier defecto que se presentare en la película fotográfica, reponiendo en el acto el material a los importadores.

C le ha facturado los mil rollos de película a A a razón de 1.10 dólares cada uno. ¿Cuál es el valor en aduana de este envío?

Respuesta: La comisión del agente de ventas del 5% es adiccionable al valor en aduana, por lo que cada rollo valdrá 1.155 dólares y el envío de mil rollos tendrá un valor en aduana de 1,155 dólares.

El 2% adicional por reposición de material no es un gasto adiccionable al valor en aduana de las mercaderías, no estando previsto en el artículo 65 de la Ley Aduanera como un elemento a considerar.

22. La firma A efectúa habitualmente importaciones de tubos de supergas, conteniendo gas en su interior, a un precio de 8 dólares cada uno. Los tubos son propiedad de A, el que los suministra al exportador para que éste los llene y se los envíe.

Dichos tubos tienen una vida limitada por razones de seguridad que permiten llenarlos 100 veces y A los adquirió en el mercado del país de importación a 100 dólares cada tubo.

¿Cuál es el valor en aduana de cada tubo lleno de gas?

Respuesta: El valor en aduana se compone no sólo del valor del gas sino del envase que lo contiene. Como el envase ha sido suministrado por el importador, habrá que ver cuánto le costó a éste. El tubo le costó 100 dólares y lo puede utilizar 100 veces, por lo que la parte proporcional a cada uso es de 1 dólar, que es el importe a adicionar al valor del gas de 8 dólares, llegándose a un valor total de 9 dólares cada uno, conforme al artículo 65 (que revierte), fracción IV de la Ley Aduanera.

23. El importador A en el país B es distribuidor (agente de ventas) de los productos que fabrica C en el país D. Además del precio de factura que abona al fabricante, le paga 2% del monto total de las ventas de tales productos en el país B.

Asimismo, y para lograr una penetración mayor en el mercado, efectúa publicidad para tales productos, que representa 6% de los valores de importación de las mercaderías.

¿Cómo determina el valor en aduana de las mercaderías?

Respuesta: Al valor facturado por C a A corresponde adicionarle 2% que se le paga al producido de la venta conforme al artículo 65 de la ley, ya que re-

vierte al exportador una parte del producto de la reventa para llegar al valor en aduana de las mercaderías.

En cuanto al monto que A gasta en publicidad, es una actividad emprendida por propia cuenta de éste y por la que no se prevé ningún tipo de ajuste por el artículo 65 de la ley, no debiendo adicionarse al valor en aduana de las mercaderías. (Incluso por aplicación del artículo 66 de la ley es deducible del valor en aduana.)

El importador A del país B es comerciante dedicado al rubro de carnes y afines. Ha realizado un acuerdo para importar 2 mil kg de carnes vacunas congeladas del país C, del exportador D.

El valor por kg de carne vacuna congelada es de 10 dólares, totalizando el total del envío 20 mil dólares.

Conforme el análisis efectuado por la aduana, se obtiene el siguiente desglose del valor de cada kg:

Carne preparada	6.60 dólares
Embalaje individual	10.70 dólares
Proceso de congelado	0.50 dólares
Embalaje general	0.50 dólares
Alquiler de transporte de contenedores durante 10 días que dura el traslado	1.70 dólares

¿Cuál es el valor en aduana del envío de los 2 mil kg de carne vacuna, considerando que el país B aplica el Acuerdo sobre una base CIF?

Respuesta: El valor en aduana de las mercaderías es de 8.3 dólares el kg, debiendo excluirse el alquiler de los contenedores que no forman parte del valor en aduana de las mercaderías, ya que se trata de un medio de transporte y no de un embalaje, por lo que no se encuentra previsto entre los elementos a incluir considerados en el artículo 65 de la ley. Por lo tanto, el valor total del envío es de 16,600 dólares.

24. La empresa A en el país B importa una partida de 20 pelotas de golf para competición producidas por el fabricante C del país D. El importador A ha realizado las siguientes prestaciones para el fabricante C:

- a) Diseños nuevos realizados por A en el país B a un costo de 1,500 dólares.
- b) Plástico especial para recubrimiento de las pelotas a razón de 0.50 dólares cada uno, más un flete aéreo de 0.10 dólares cada uno.

A ha pagado los derechos de importación en el país D de estos plásticos especiales, a razón de 0.06 dólares por cada uno.

Las 20 pelotas de golf son facturadas por C a razón de 2 dólares cada una.

¿Cuál es el valor en aduana del envío de pelotas de golf?

Respuesta: Los diseños no forman parte del valor en aduana del envío, ya que se realizaron en el país de importación y por ello no se debe incluir. El plástico especial resulta a 0.66 dólares puesto en fábrica de C y no se encuentra incluido en el valor facturado por éste a A y debe formar parte del valor en aduana de las pelotas de golf, por lo que se debe adicionar, llegándose a un valor de 2.66 dólares cada una y un valor total del envío de 53.20 dólares.

25. Un criador de perros de raza en el país B desea mejorar sus planteles para lo cual llega a un acuerdo con otro criador del país C para que éste le envíe un perro Doberman como reproductor para sus perras de la misma raza.

El perro viene con un valor de factura de 500 dólares y el importador conviene en pagar al exportador por cada cría que se venda en el país B 10% del precio de venta de los cachorros.

¿Cuál es el valor en aduana del Doberman que se está importando?

Respuesta: No resulta posible a través de los ajustes previstos en el artículo 65 de la ley valorar la importación del Doberman, ya que es indefinida la parte del producto que revierte sobre el vendedor por no estar establecidos los precios de venta de los cachorros, como tampoco la cantidad de ellos que producirá el reproductor.

Entendemos que es necesario recurrir a otro método de valoración de los previstos a posteriori en el artículo 71 de la ley.

26. La empresa A del país B ha inventado una lámpara de iluminación eléctrica que es mucho más duradera que las comunes, pudiendo triplicar en promedio las horas de encendido.

La empresa C del país D, ha adquirido el derecho de fabricación bajo licencia de A de tales lámparas, conviniendo el pago de un canon de 3% del precio de venta de las mismas. Con ese fin adquiere cinco máquinas especiales para dicha fabricación a un precio de 5 mil dólares cada una al fabricante H del país B.

Asimismo y por obligación contractual debe comprarle los filamentos para las lámparas a A, el que se las vende debido a la existencia del pago del canon por los productos terminados.

¿Cómo se calcula el valor en aduana de los filamentos para las lámparas y el de las máquinas destinadas a la fabricación de ellas?

Respuesta: Los filamentos no incluyen el canon que se paga sobre las ventas de las lámparas, siendo una condición de venta el pago de la regalía, por lo que a los efectos del valor en aduana se deben adicionar a los valores facturados el canon que se tributa por la licencia de fabricación.

En cuanto a la importación de las máquinas para fabricar lámparas y a pesar de ser especiales, no tienen nada que ver con la regalía que se paga, ya que la misma no es una condición de venta de dichas máquinas, por lo que no debe adicionarse al precio de las máquinas para determinar su valor en aduana.

27. El importador A en el país B conviene efectuar una importación de pollos eviscerados congelados del exportador C en el país D. Para concertar esta operación interviene un corredor independiente que logra concluir un acuerdo de venta de 50 toneladas de pollo a un precio de mil dólares la tonelada.

El importador A en el país B paga al corredor 0.40% del valor de la transacción comercial por su intervención. Asimismo, como el exportador C no ha realizado nunca operaciones con A ni tiene referencias del mismo, le solicita un aval que lo otorga en definitiva el corredor, quien conoce a A desde hace años, cobrándole por dicho servicio una comisión de 3.2% del valor de aval. Asimismo el corredor cobra al exportador 0.25% del precio de factura de la operación, que no se incluye en el valor facturado.

¿Cuál es el valor en aduana del envío 50 toneladas de pollo?

Respuesta: El valor en aduana del envío de 50 toneladas de pollo es de 50,200 dólares, o sea los 50 mil dólares del envío más la retribución al corredor por su gestión. No forman parte del valor en aduana ni lo que cobra el corredor por otorgar el aval, ya que si bien se denomina en el ejemplo comisión, en la realidad no es más que un costo financiero por el otorgamiento de una garantía, que normalmente brindaría un banco o una compañía de seguros, ni el importe que paga el vendedor al corredor y que no se incluye en los valores facturados. Este corretaje no se incluye ya que corre por cuenta del vendedor y no es una parte del valor de la mercancía.