

**MANUAL DE PROCEDIMIENTOS MERCOSUR DE
CONTROL DEL VALOR EN ADUANA**

ÍNDICE TEMÁTICO

Tema	Pag.
INTRODUCCIÓN	8
UTILIZACIÓN Y ORGANIZACIÓN DEL MANUAL.....	9
CAPÍTULO I	
1.- PRINCIPIOS DEL ACUERDO	10
1.1.- Principio de neutralidad	10
1.2.- Principio de equidad	10
1.3.- Principio de uniformidad	10
1.4.- Principio de no discriminación en razón de las fuentes de suministro	10
1.5.- Principio de sencillez	11
1.6.- Principio de armonía con la realidad comercial	11
1.7.- Principio de prioridad del valor de transacción	11
1.8.- Principio de confidencialidad	11
1.9.- Principio de publicidad	11
2.- MÉTODOS DE VALORACIÓN ADUANERA	11
2.1.- El método del valor de transacción	12
2.1.1.- Condiciones para aplicar el método del valor de transacción	12
2.1.2.- Ajustes al precio realmente pagado o por pagar	13
2.1.3.- Elementos que no forman parte del valor en aduana	13
2.2.- El método del valor de transacción de mercaderías idénticas	14
2.2.1.- Definición de mercaderías idénticas	14
2.3.- El método del valor de transacción de mercaderías similares	15
2.3.1.- Definición de mercaderías similares	15
2.4.- El método del valor deducido.....	16
2.5.- El método del valor reconstruido.....	17
2.6.- El método del último recurso	17
CAPÍTULO II	
1.- FASES DEL CONTROL DEL VALOR EN ADUANA.....	18
1.1.- Control previo al despacho	18
1.2.- Control durante el despacho.....	19
1.2.1.- Casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado	20
1.3.- Control posterior al despacho	21

1.3.1.-	Definición de Control A Posteriori	21
1.3.2.-	Beneficios que se derivan del CAP	21
1.3.3.-	Documentación probatoria del valor declarado.....	22
1.3.4.-	Aspectos del CAP relacionados con la valoración	22
2.-	VERIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN DEL VALOR	24
2.1.-	Libramiento de las mercaderías antes de la determinación definitiva del valor en aduana	24
2.2.-	Mecanismos para obtener información sobre el valor declarado	24
2.3.-	Verificación del formulario de declaración del valor	25
2.4.-	Personas que pueden firmar el formulario de declaración del valor	30
2.5.-	Verificación de los documentos probatorios	30
2.5.1.-	Pruebas documentales exigidas	30
2.5.2.-	Procedimientos de verificación del valor de transacción.....	32
2.5.3.-	Procedimiento de verificación de otros métodos	32
3.-	COMPROBACIÓN DEL VALOR EN ADUANA	32
3.1.-	Comprobación de las declaraciones establecidas según el método del valor de transacción	32
3.1.1.-	Verificar la declaración del valor	32
3.1.2.-	Comprobar si hay una venta para la exportación al país de importación	33
3.1.3.-	Comprobar el importe del valor declarado	34
3.1.4.-	Contrato de venta	34
3.2.-	Comprobación de las declaraciones establecidas según los métodos del valor de transacción de mercaderías idénticas o similares	35
3.3.-	Comprobación de las declaraciones establecidas según el método del valor deducido.....	37
3.3.1.-	Generalidades.....	37
3.3.2.-	Precio unitario.....	37
3.3.3.-	Deducciones	38
3.4.-	Comprobación de las declaraciones establecidas según el método del valor reconstruido.....	38
3.5.-	Comprobación de las declaraciones establecidas según el método del último recurso.....	41
3.6.-	Comprobación de la vinculación: influencia en el precio.....	41
3.6.1.-	Procedimiento de comprobación.....	43
3.6.2.-	Ventas a compradores no vinculados	44
3.6.3.-	No se realizan ventas a compradores no vinculados.....	45

3.6.4.- Conclusión	45
3.6.5.- Ejemplos ilustrativos del punto 3.6.2.....	45
3.6.6.- Ejemplos ilustrativos del punto 3.6.3.....	46
3.7.- Comprobación de las comisiones de compra	47
3.7.1.- Procedimientos de comprobación de las comisiones de compra	47
3.7.2.- Cuestionario para ayudar a determinar si las "comisiones" son imponibles.....	48
3.8.- Comprobación de los acuerdos de financiación	49
3.8.1.- Procedimiento de comprobación	50
3.9.- Comprobación de los bienes y servicios suministrados gratuitamente por el comprador.....	51
3.9.1.- Procedimiento de comprobación.....	52
3.10 - Comprobación de los cánones o derechos de licencia	52
3.10.1.- Derechos de reproducción de las mercaderías importadas.....	53
3.10.2.- Pagos por el derecho de distribución o reventa de las mercaderías importadas	54
3.10.3.- Procedimiento de comprobación.....	54
4.- PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN	54
4.1.- Preparación de la fiscalización	55
4.2 – Planificación de la acción	57
4.3.- Desarrollo de la fiscalización	57
4.4.- Finalización de la fiscalización	57
4.5.- Evaluación y seguimiento	58
4.6.- Fiscalización del 1º método	58
4.6.1.- Análisis comercial preliminar	58
A.- Inexistencia de una venta para la exportación.....	59
B.- Vinculación entre comprador y vendedor.....	59
B.1.- Verificación documental con relación a la vinculación	60
B.2.- Asociadas en negocios	60
B.3.- Control directo e indirecto	61
B.4.- Intermediación en la compraventa	62
B.4.1.- Importador / comprador	62
B.4.2.- Exportador / vendedor	62
C.- Influencia de la vinculación en el precio.....	63
4.6.2. - Análisis contractual.....	63
A.- Restricciones a la cesión o utilización de las mercaderías por el	

comprador	64
B.- Venta o precio sujetos a condiciones o contraprestaciones	65
C.- Producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercaderías que se revierta directa o indirectamente al vendedor.....	65
D.- Precio declarado, precio contratado y valor en aduana	66
D.1.- Contrato y factura	67
D.1.1.- Autenticidad de la factura	67
D.1.2.- Realidad de la factura	68
D.2.- Análisis del precio	68
E.- Ajustes al precio realmente pagado o por pagar	69
E.1.- Comisiones y corretajes.....	69
E.1.1.- Costo de envases y embalajes, mano de obra y materiales.....	70
E.2.- Prestaciones	70
E.2.1.- Materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercaderías importadas	71
E.2.2.- Herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercaderías importadas	71
E.2.3.- Materiales consumidos en la producción de las mercaderías importadas	71
E.2.4.- Trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercaderías importadas	71
E.3.- Cánones y derechos de licencia	72
E.4.- Reversiones	72
E.5.- Flete, seguro y gastos conexos	72
4.6.3. - Análisis contable	73
A.- Introducción	73
B.- Examen de los registros contables	74
C.- Plan para la ejecución del análisis de los registros contables	74
4.7.- Fiscalización del 2º y 3º métodos	75
4.8.- Fiscalización del 4º método	76
4.9.- Fiscalización del 5º método	78
4.10.- Fiscalización del 6º método	78
5.- INTERCAMBIO DE INFORMACION EN MATERIA DE VALORACIÓN	79
6.- GESTIONES EN CASO DE SUBVALORACIÓN	80

6.1.-	Sospecha de fraude en materia de valor	80
6.2.-	Casos en que no se sospecha fraude (errores cometidos de buena fe, o interpretación errónea).....	80

CAPÍTULO III

1.-	BASES DE DATOS COMO INSTRUMENTO DE EVALUACIÓN DE RIESGOS.....	81
1.1.-	Consideraciones sobre gestión de riesgos en relación con el control en la valoración.....	81
1.2.-	Programa de gestión de riesgos	81
1.2.1.-	identificación de los temas que suponen un riesgo.....	82
1.2.2.-	Análisis y evaluación de riesgos	82
1.2.3.-	Análisis de las importaciones previo al libramiento de la mercadería..	82
1.2.4	Gestión de los grados de riesgo por parte de la oficina competente...	82
1.2.5.-	Datos que se incorporan a los temas que suponen un riesgo	84
1.3.-	Base de datos de valoración que funcione como instrumento de evaluación de riesgos	86
1.4.-	Temas que suponen un riesgo para el fisco	87
1.4.1.-	Puntos a considerar antes del libramiento de las mercaderías.....	87
1.4.2.-	Puntos a considerar durante el CAP	87
A.-	Relaciones entre el comprador y el vendedor.....	87
B.	Comisiones de venta	88
C.	Comisiones de compra	88
D.-	Depósitos/pagos parciales	88
E.-	Pagos diferidos	88
F.-	Gastos de reajuste de precios	89
G.	Descuentos.....	89
H.-	Facturas "únicamente a efectos aduaneros"	89
I.-	Ofertas globales (Package deals).....	89
J.	Promedio de precios	89
K.	El precio depende del precio de reventa.....	90
L.	Honorarios de administración o contribución por investigación y creación y perfeccionamiento	90
M.	Costos del transporte, del seguro y gastos conexos.....	90
N.	Cánones y derechos de licencia	90
O.	Gastos de herramientas (prestaciones).....	91
P.	Participación en los beneficios.....	91

Q.	"Software" para equipos informáticos	91
R.	Gastos por cupos o cuotas	91
GLOSARIO.....		91
ANEXO I		
	Guía para el intercambio de información en materia de valoración.....	98
ANEXO II		
	Directrices relativas a la elaboración y la utilización de una base de datos nacional de valoración que funcione como instrumento de evaluación de riesgos.....	102

INTRODUCCIÓN

El presente Manual de Procedimientos MERCOSUR de Control del Valor en Aduana, expone los diferentes procedimientos de control aduanero que pueden utilizarse al administrar el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT), en adelante el Acuerdo.

Los principales objetivos del control aduanero en las gestiones de la valoración son comprobar:

- (a) si concurren las circunstancias para la aplicación del método del valor de transacción;
- (b) si el valor declarado comprende el pago total que por las mercaderías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor;
- (c) si el valor declarado comprende todas las adiciones mencionadas en el artículo 8 del Acuerdo;
- (d) si se está utilizando correctamente, cuando proceda, un método sustitutivo.

Este Manual establece directrices operacionales comunes para las Administraciones de Aduanas de los Estados Partes, relativas al control del valor en aduana para asegurar la uniformidad en la aplicación de los procedimientos y controles, así como también la eficiencia en las actuaciones de control del valor, garantizando el tratamiento equitativo para todos los operadores del comercio exterior.

El presente Manual no sustituye al Acuerdo, sino que lo complementa. No se debe llegar a ninguna conclusión definitiva basándose únicamente en este texto. Se recomienda a las Administraciones de Aduanas que consulten la normativa MERCOSUR y la legislación nacional de cada Estado Parte basadas en el Acuerdo, y adicionalmente los instrumentos de aplicación referidos a las Decisiones del Comité de Valoración en Aduana de la OMC, así como las Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudios de Casos y Estudios del Comité Técnico de Valoración de la OMA.

UTILIZACIÓN Y ORGANIZACIÓN DEL MANUAL

Este Manual es de uso exclusivo de las Administraciones de Aduanas en sus funciones de fiscalización y control del valor en aduana.

En el Capítulo I se establecen los principios del Acuerdo (Punto 1.-), así como también se exponen los métodos de valoración que establece el mismo, a los fines de determinar el valor en aduana de las mercaderías importadas (Punto 2.-).

En el Capítulo II se exponen los procedimientos de carácter operativo que pueden utilizar las Administraciones de Aduanas en las gestiones del control del valor. El mismo está compuesto por seis puntos, a saber:

- 1.- “Fases del Control del Valor en Aduana”, en donde se exponen los distintos tipos de control que las Administraciones de Aduanas pueden utilizar; esto en función a la fase en la cual dicho control se desarrolle: “Control Previo al Despacho”, “Control Durante el Despacho” y “Control Posterior al Despacho (Control a Posteriori)”.
- 2.- “Verificación de la Declaración del Valor”, que comprende el procedimiento a aplicar para el libramiento de las mercaderías antes de la determinación del valor en aduana, los mecanismos para obtener información sobre el valor declarado y determinados aspectos relacionados con la declaración del valor efectuada por el importador o su representante, tales como la verificación del formulario de declaración del valor, las personas que pueden firmar dicho formulario y la verificación de los documentos probatorios que se requieren como prueba documental para determinar el valor en aduana.
- 3.- “Comprobación del Valor en Aduana”, en donde se enumeran las distintas tareas de verificación de la declaración del valor que deben efectuarse en función al método de valoración aplicado. Asimismo, se consideran las comprobaciones que deben realizarse en relación a los siguientes tópicos: “Vinculación: Influencia en el Precio”, “Comisiones de Compra”, “Acuerdos de Financiación”, “Bienes y Servicios Suministrados Gratuitamente por el Comprador”, y “Cánones o Derechos de Licencia”.
- 4.- “Procedimientos de Fiscalización”, en el cual se describen las diversas etapas del proceso de fiscalización, a saber: “Preparación de la Fiscalización”, “Planificación de la Acción”, “Desarrollo de la Fiscalización”, “Finalización de la Fiscalización”, y “Evaluación y Seguimiento”; así como también se enumeran las distintas tareas a llevarse a cabo en el proceso de fiscalización del valor en aduana, según el método de valoración que se aplique.
- 5.- “Intercambio de Información en Materia de Valoración”, en el cual se expresa que puede ser necesario para las Administraciones de Aduanas solicitar información exterior para comprobar la veracidad o la exactitud de los valores declarados en la aduana por los importadores.
- 6.- “Gestiones en caso de Subvaloración”, dentro del cual se establecen las distintas medidas que pueden adoptar las Administraciones de Aduanas cuando de la verificación de la declaración resulte evidente que el valor declarado está subvalorado.

El Capítulo III se refiere al desarrollo de un Programa de Gestión de Riesgos. Asimismo, establece pautas para la elaboración y utilización de una Base de Datos de Valoración que funcione como un Instrumento de Evaluación de Riesgos, y enumera los Temas que Suponen un Riesgo para el Fisco.

El “Glosario” contiene las definiciones de los principales términos utilizados en el presente manual.

El Anexo I contiene la “Guía para el intercambio de información en materia de valoración” del Comité Técnico de Valoración de la OMA.

El Anexo II contiene las “Directrices relativas a la elaboración y la utilización de una base de datos nacional de valoración que funcione como instrumento de evaluación de riesgos” del Comité Técnico de Valoración de la OMA.

CAPÍTULO I

1.- PRINCIPIOS DEL ACUERDO

El presente Manual tendrá como base los principios establecidos en el Acuerdo y los procedimientos establecidos en el Manual sobre los Controles en la Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas (OMA).

En el Acuerdo algunos de los principios están expresamente mencionados:

1.1.- Principio de neutralidad

El principio de neutralidad establece que la valoración aduanera, solamente debe ser empleada como método para la determinación de la base de cálculo de los tributos aduaneros.

Por lo tanto, no puede ser empleada con otras finalidades, como por ejemplo, combatir el dumping u otra práctica desleal de comercio.

1.2.- Principio de equidad

Este es un principio de equilibrio y justicia, según el cual la valoración aduanera debe aplicar el mismo derecho para los casos semejantes. La valoración presupone dar un tratamiento justo y equilibrado entre las partes afectadas, dentro de las reglas del Acuerdo.

1.3.- Principio de uniformidad

El principio de uniformidad establece que la valoración se debe realizar con los mismos criterios en cualquier tiempo y en cualquier lugar.

Este principio se combina con los anteriores y juntos establecen la imparcialidad de la valoración aduanera, rechazando criterios subjetivos y la consideración de factores ajenos a aquellos previstos en el Acuerdo.

1.4.- Principio de no discriminación en razón de las fuentes de suministro

El principio de no discriminación establece que no se deben discriminar mercaderías en función de su origen o procedencia.

Dicho principio reconoce, que pueden existir diferencias de precios en virtud al origen o a la procedencia de las mercaderías. Tales diferencias pueden ocurrir en función de las condiciones de producción y de los costos en las diversas regiones del planeta, como consecuencia de factores naturales, culturales, políticos, tecnológicos, jurídicos, sociales, económicos, entre otros.

El propósito de la norma es prevenir la posible discriminación contra las importaciones de cierto tipo de productos, contra cierto productor o contra las importaciones que provengan de un país determinado.

1.5.- Principio de sencillez

El principio de sencillez establece que la valoración se debe sustentar en bases y criterios de fácil comprensión y asimilación.

1.6.- Principio de armonía con la realidad comercial

Este principio establece que la valoración debe adecuarse a las reglas y a las prácticas usuales que rigen en el comercio internacional.

1.7.- Principio de prioridad del valor de transacción

Este principio, juntamente con el principio de la neutralidad, forma la base fundamental del Acuerdo.

Aquí se fija la idea de que el valor de transacción de la mercadería importada es la base real con preeminencia sobre los demás métodos de valoración. Esta base tiene además las siguientes propiedades: es conocida por los contratantes, comprador y vendedor, pues resulta del libre acuerdo de voluntades; puede ser informada con precisión; no depende de operaciones complejas para ser conocida; no permite interferencias de la subjetividad y es un concepto prácticamente universal.

1.8.- Principio de confidencialidad

Este principio expresa que las informaciones suministradas por los operadores de comercio a la Administración de Aduana a los efectos de la valoración en aduana tendrán carácter confidencial. Dicho principio no impide que las informaciones sean utilizadas para fines estadísticos, análisis de riesgo o lucha contra el fraude.

1.9.- Principio de publicidad

Por este principio se establece que las leyes, reglamentos, decisiones judiciales y disposiciones administrativas de aplicación general destinados a dar efecto al Acuerdo deben contar con la debida publicidad a efectos de conocerse por todos los agentes interesados.

2.- MÉTODOS DE VALORACIÓN ADUANERA

El Acuerdo dispone que el valor en aduana de las mercaderías importadas se calculará según uno de los seis métodos de valoración establecidos. Estos métodos, que se enumeran a continuación, deben aplicarse en el orden de prioridad prescrito en la Nota General del Anexo I del citado Acuerdo:

- (a) El método del valor de transacción: artículos 1 y 8;
- (b) El método del valor de transacción de mercaderías idénticas: artículo 2;
- (c) El método del valor de transacción de mercaderías similares: artículo 3;
- (d) El método del valor deducido: artículo 5;
- (e) El método del valor reconstruido: artículo 6;
- (f) El método del último recurso: artículo 7.

El método del valor de transacción de la mercadería importada es la primera base para la determinación del valor en aduana y su aplicación debe privilegiarse siempre que se cumplan los requisitos establecidos para ello. El método del valor de transacción de mercaderías idénticas/similares sólo puede tomarse en consideración si no puede determinarse un valor según el método del valor de transacción. Se sigue la misma regla para los métodos del valor deducido y del valor reconstruido. Por consiguiente, el método del valor reconstruido se aplicará solamente si ninguno de los anteriores es aplicable. Se hace, sin embargo, una excepción, ya que el orden de aplicación de los métodos del valor deducido y del valor reconstruido puede invertirse a petición del importador en aquellos Estados Partes que hayan adoptado dicha opción sin reservas. En aquéllos en que se hayan efectuado reservas, la Administración de Aduana deberá autorizar dicha inversión de métodos. Solo agotados estos métodos se podrá recurrir a la determinación del valor con base al método del último recurso.

2.1.- El método del valor de transacción

El valor de transacción es el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Acuerdo. El precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercaderías haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste, y comprende todos los pagos que, como condición de la venta de las mercaderías importadas, el comprador efectúe al vendedor o a una tercera parte para satisfacer una obligación del vendedor. El valor en aduana de las mercaderías importadas es el valor de transacción de las mercaderías objeto de valoración, con tal que satisfagan todas las condiciones.

2.1.1.- Condiciones para aplicar el método del valor de transacción

Las condiciones para que pueda aplicarse el método del valor de transacción son las siguientes:

- (a) deben existir pruebas de la venta para la exportación al país de importación, por ejemplo, facturas comerciales, contratos, etc.;
- (b) no deben existir restricciones a la cesión o utilización de las mercaderías por el comprador, con excepción de las que:
 - (i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación, por ejemplo, licencias, uso final, etc.,
 - (ii) limiten el territorio geográfico donde puedan venderse las mercaderías, o
 - (iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercaderías, por ejemplo, venta o exposición de automóviles antes de cierta fecha, que marca el comienzo del año para el modelo de que se trate;

- (c) la venta o el precio no deben depender de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercaderías objeto de valoración, por ejemplo:
 - (i) el vendedor establece el precio de las mercaderías importadas a condición de que el comprador adquiriera también cierta clase de otras mercaderías,
 - (ii) el precio de las mercaderías importadas depende del precio o precios a que el comprador vende otras mercaderías al vendedor,
 - (iii) el precio se establece condicionándolo a una forma de pago ajena a las mercaderías importadas, por ejemplo, cuando éstas son mercaderías semiacabadas suministradas por el vendedor, a condición de recibir cierta cantidad de las mercaderías acabadas;
- (d) que no exista reversión directa ni indirecta al vendedor de parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización posteriores de las mercaderías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Acuerdo.
- (e) el comprador y el vendedor no deben estar vinculados. En caso de que lo estén, la utilización del método del valor de transacción puede aceptarse si el importador demuestra que:
 - (i) la vinculación no ha influido en el precio realmente pagado o por pagar, o
 - (ii) el valor de transacción se aproxima mucho a alguno de los valores criterio anteriormente aceptados por la Administración de Aduana;

2.1.2.- Ajustes al precio realmente pagado o por pagar

Se debe disponer de información suficiente para poder efectuar las adiciones siguientes al precio realmente pagado o por pagar de conformidad con el artículo 8 del Acuerdo, en la medida en que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercaderías:

- (i) comisiones y corretajes, salvo las comisiones de compra,
- (ii) costos y gastos de embalajes y de envases,
- (iii) prestaciones suministradas gratuitamente o a precio reducido por el comprador al vendedor,
- (iv) cánones y derechos de licencia, excepto los derechos de reproducción,
- (v) productos que reviertan al vendedor,
- (vi) los costos del transporte, seguro y gastos conexos hasta el lugar de importación.

2.1.3.- Elementos que no forman parte del valor en aduana

El valor en aduana no comprenderá los siguientes gastos o costos, siempre que se distingan del precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas:

- (i) los gastos de construcción, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación,
- (ii) el costo del transporte ulterior a la importación en el territorio aduanero del país de importación,

- (iii) los derechos e impuestos pagaderos en el país de importación.
- (iv) el costo de las actividades que haya emprendido el comprador por su propia cuenta y respecto de las cuales no deba efectuarse ningún ajuste, aunque se pueda estimar que benefician al vendedor.
- (v) los pagos por dividendos u otros conceptos del comprador al vendedor que no guarden relación con las mercaderías importadas.
- (vi) las actividades realizadas por el comprador, incluso mediante acuerdo con el vendedor, para comercializar las mercaderías importadas.
- (vii) Los intereses devengados en virtud de un acuerdo de financiación concertado por el comprador y relativo a la compra de las mercaderías importadas no se considerarán parte del valor en aduana, siempre que:
 - a) los intereses se distingan del precio realmente pagado o por pagar por dichas mercaderías;
 - b) el acuerdo de financiación se haya concertado por escrito;
 - c) cuando se le requiera, el comprador pueda demostrar:
 - que tales mercaderías se venden realmente al precio declarado como precio realmente pagado o por pagar; y
 - que el tipo de interés pactado no excede del aplicado corrientemente a este tipo de transacciones en el país y en el momento en que se haya facilitado la financiación.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará tanto si facilita la financiación el vendedor, como si lo hace una entidad bancaria u otra persona física o jurídica. Se aplicará también, si procede, en los casos en que las mercaderías se valoren con un método distinto del basado en el valor de transacción.

2.2.- El método del valor de transacción de mercaderías idénticas

2.2.1.- Definición de mercaderías idénticas:

- (a) se entiende por mercaderías idénticas las que sean:
 - (i) iguales en todo, incluidas:
 - sus características físicas,
 - calidad, y
 - prestigio comercial,
 - (ii) producidas en el mismo país que las mercaderías objeto de valoración,
 - (iii) las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercaderías que en todo lo demás se ajustan a la definición;
- (b) la definición de las mercaderías idénticas excluye las mercaderías importadas que llevan incorporadas o contengan trabajos de ingeniería, trabajos artísticos, etc. realizados en el país de importación y que los suministra, gratuitamente o a precios reducidos, el comprador al fabricante de las mercaderías;
- (c) cuando no existen mercaderías idénticas producidas por la misma persona en el país de producción de las mercaderías objeto de valoración

pueden tenerse en cuenta mercaderías idénticas producidas por una persona diferente en el mismo país.

El valor de transacción de mercaderías idénticas puede ajustarse aumentándolo o disminuyéndolo para tener en cuenta las diferencias demostradas entre las mercaderías objeto de valoración y las mercaderías idénticas, atribuibles:

- (a) a diferencias en el nivel comercial;
- (b) a diferencias en la cantidad; y
- (c) a diferencias comercialmente importantes en los gastos de transporte, debidas a diferencias en el modo del transporte y/o en las distancias.

Cuando se aplica este método, es necesario que las mercaderías idénticas hayan sido exportadas al país de importación en el mismo momento que las mercaderías objeto de valoración o en un momento próximo. Cuando se dispone de más de un valor de transacción de mercaderías idénticas que cumplan con todas las condiciones, se utilizará el valor de transacción más bajo.

2.3.- El método del valor de transacción de mercaderías similares

2.3.1.-Definición de mercaderías similares:

- (a) se entiende por mercaderías similares las que:
 - (i) se asemejan mucho en sus características y en su composición a las mercaderías objeto de valoración,
 - (ii) cumplen las mismas funciones y son comercialmente intercambiables con las mercaderías objeto de valoración,
 - (iii) son producidas en el mismo país que las mercaderías objeto de valoración,
- (b) la definición de las mercaderías similares excluye las mercaderías importadas que llevan incorporadas o contengan trabajos de ingeniería, trabajos artísticos, etc. realizados en el país de importación y que los suministra, gratuitamente o a precios reducidos, el comprador al fabricante de las mercaderías;
- (c) cuando no existen mercaderías similares producidas por el mismo fabricante en el país de producción de las mercaderías objeto de valoración, pueden tenerse en cuenta mercaderías similares producidas por una persona diferente en el mismo país.

Se efectuarán, cuando proceda, los mismos ajustes que los señalados en el método anterior.

Las mercaderías similares que se utilicen deben haber sido exportadas al país de importación en el mismo momento que las mercaderías objeto de valoración o en un momento próximo. Cuando se dispone de más de un valor de transacción de mercaderías similares que cumplan con todas las condiciones, se utilizará el valor de transacción más bajo.

2.4.- El método del valor deducido

Según este método, el valor en aduana se determina basándose en ventas, en el país de importación, de las mercaderías objeto de valoración o de mercaderías idénticas o similares importadas, deduciendo ciertos gastos particulares ocasionados por la importación y venta de las mercaderías.

Las ventas en el país de importación deben satisfacer las siguientes condiciones:

- (a) las mercaderías han sido revendidas en el mismo estado en que han sido importadas;
- (b) las mercaderías objeto de valoración o las mercaderías idénticas o similares han sido vendidas en el momento de la importación de las mercaderías objeto de valoración o en uno próximo;
- (c) si no se han realizado ventas en el momento de la importación o en un momento próximo, se pueden utilizar ventas que se efectúen dentro de los 90 días a contar de la importación de las mercaderías objeto de valoración;
- (d) si no se venden mercaderías idénticas o similares importadas en el mismo estado en que son importadas, que respondan a las condiciones señaladas en los anteriores apartados, el importador puede pedir que se utilicen ventas de mercaderías objeto de valoración tras su transformación, teniendo debidamente en cuenta el valor añadido en esa transformación;
- (e) el comprador en el país de importación no debe haber suministrado, directa o indirectamente, prestaciones en forma gratuita o a precio reducido al vendedor;
- (f) el comprador no debe estar vinculado al importador del que compra al primer nivel comercial después de la importación.

Se establecerá el precio unitario al que se venda el mayor número de unidades.

Las facturas comerciales serán la base principal para establecer el precio unitario.

El valor deducido se calcula deduciendo del precio unitario establecido el importe global de los siguientes elementos:

- (a) las comisiones usualmente cobradas sobre una base unitaria, en relación con las ventas en el país de importación de mercaderías de la misma especie o clase,
- (b) los suplementos por beneficios y gastos generales que suelen cargarse sobre una base unitaria, tratándose de ventas en el país de importación de mercaderías de la misma especie o clase,
- (c) los gastos habituales de transporte y seguro así como los gastos conexos en que se incurra en el país de importación;
- (d) los derechos de aduana y otros gravámenes pagaderos en el país de importación;

(e) el valor añadido por el montaje o la transformación, si procede.

2.5.- El método del valor reconstruido

Según este método, el valor en aduana se determina sobre la base del costo de producción de las mercaderías objeto de valoración incrementado en una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas desde el país de exportación al país de importación de mercaderías de la misma especie o clase.

El valor en aduana puede calcularse de la forma siguiente:

- (a) primero, se determinará el importe global de los costos y gastos pertinentes de los siguientes elementos, o el valor de los mismos:
 - (i) materiales utilizados para producir las mercaderías importadas, y
 - (ii) el costo de fabricación u otras operaciones efectuadas en las mercaderías importadas (costo directo e indirecto de la mano de obra, gastos generales);
- (b) se añadirán, asimismo, los siguientes elementos si no están incluidos en (i) y (ii) supra:
 - (i) el costo de los envases o embalajes que se consideren como formando un todo con las mercaderías de que se trate,
 - (ii) los costos y gastos de los embalajes,
 - (iii) las prestaciones suministradas por el comprador en forma gratuita o a precio reducido al vendedor, y
 - (iv) los trabajos de ingeniería, trabajos artísticos, etc., realizados en el país de importación y que corren a cargo del productor;
- (c) se añadirá, también, una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales que sea usual en ventas para la exportación al país de importación de mercaderías de la misma especie o clase, efectuadas por los productores del país de exportación;
- (d) se añadirán los gastos de transporte, seguro y gastos conexos hasta el lugar de importación.

2.6.- El método del último recurso

Cuando el valor en aduana no puede determinarse según ninguno de los anteriores métodos de valoración, es posible determinarlo aplicando con flexibilidad el método que más fácilmente permita su cálculo. Al determinar el valor en aduana según este método del último recurso, no deben utilizarse métodos de valoración arbitrarios, ficticios o prohibidos. El valor en aduana tiene que ser equitativo, razonable, uniforme, neutro y debe reflejar, en la medida de lo posible, la realidad comercial. El Acuerdo no establece un método de valoración concreto, sino que requiere que el valor en aduana se determine:

1. según criterios razonables,
2. compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el Artículo VII del GATT,
3. sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.

Según el método del último recurso, el valor en aduana no se determinará basándose en:

- (a) el precio de venta de mercaderías producidas en el país de importación;
- (b) el más alto de dos valores posibles;
- (c) el precio de mercaderías en el mercado nacional del país de exportación;
- (d) un costo de producción, salvo si se aplica el método del valor reconstruido;
- (e) el precio de mercaderías vendidas para su exportación a un tercer país;
- (f) valores en aduana mínimos; y
- (g) valores arbitrarios o ficticios.

El Acuerdo no contempla una disposición que establezca la aplicación del artículo 7 respetando un orden de prioridad, sin embargo, siendo consecuente con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo, siempre que sea posible, debería respetarse el orden de prioridad prescrito para la utilización del método del valor de transacción al método del valor reconstruido, aplicando la flexibilidad razonable y adoptando criterios de valoración razonables y compatibles con los principios del Acuerdo (Opiniones Consultivas 12.1 y 12.2 del Comité Técnico de Valoración de OMA).

CAPÍTULO II

Los procedimientos descritos en este capítulo comprenden las reglas generales de carácter operativo a ser aplicadas por las Administraciones de Aduanas de los Estados Partes del MERCOSUR en el control del valor. Dichos procedimientos abarcan: las diversas fases del control del valor en aduana, verificación de la declaración del valor, comprobación del valor en aduana, procedimientos de fiscalización, intercambio de información en materia de valoración y gestiones en caso de subvaloración.

1.- FASES DEL CONTROL DEL VALOR EN ADUANA

El control de la valoración en aduana puede realizarse en tres fases:

1. Control previo al despacho
2. Control durante el despacho
3. Control posterior al despacho (control a posteriori)

Dichos controles podrán ser selectivos y/o aleatorios.

1.1.- Control previo al despacho

El control previo es aquel que se ejerce antes de la aceptación de la declaración del despacho aduanero.

En esta fase, las Administraciones de Aduanas tienen la potestad de recabar toda la información disponible sobre la importación, y analizarla con miras a identificar posibles indicios de irregularidades en lo referente a la valoración. A tal fin,

dichas Administraciones deberán elaborar un sistema adecuado de procesamiento de la información que incluya las siguientes acciones:

a. De carácter general:

- Estudios sobre determinados sectores económicos sensibles.
- Estudios sobre determinados operadores del comercio exterior.
- Estudios sobre determinados tipos de mercaderías.
- Estudios sobre mercaderías procedentes u originarias de un determinado país.

b. De investigación directa:

- Investigaciones sobre antecedentes de que disponga la Administración de Aduana en relación a: consignatario, importador, exportador, despachante de aduana, intermediario o representante.
- Investigaciones sobre la información contenida en los documentos de transporte.

c. De consultas interpuestas:

- Análisis de consultas interpuestas por los importadores que dan indicios de un posible factor de riesgo para tomar medidas de precaución.

Con la información obtenida como consecuencia de efectuar las acciones antes señaladas se podrían obtener indicios de posibles infracciones en la valoración, así como también establecer criterios de selectividad, en función a los siguientes parámetros, entre otros:

- i. Tipo de Mercadería.
- ii. País de Origen.
- iii. País de Procedencia.
- iv. Operadores del Comercio Exterior (importador, exportador, despachante de aduana, intermediario o representante).
- v. Perfiles de los Operadores del Comercio Exterior.
- vi. Volumen y valor de las importaciones.

Estos resultados se remitirán a la unidad correspondiente a fin de que se tomen las acciones pertinentes.

1.2.- Control durante el despacho

Como se menciona en el punto 2.5 de este Capítulo “Verificación de los documentos probatorios”, la Declaración de Importación, puede ir acompañada de un formulario de declaración del valor. También se puede pedir al importador que facilite documentos comerciales probatorios para la Administración de Aduana. En algunos casos podrá ser necesario que las Administraciones de Aduanas procedan a efectuar investigaciones sobre la veracidad o exactitud de toda información, documento o declaración que le sean presentados a efectos de la valoración en aduana. Según el artículo 17, ninguna de las disposiciones del Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o exactitud de toda información, documento o declaración. Pueden realizarse investigaciones, por ejemplo, para comprobar si los elementos del valor declarado son completos y

exactos. En esta fase, tal comprobación la realiza el funcionario aduanero encargado de la verificación de la declaración del valor examinando los datos que figuran en los documentos de la declaración. El rechazo del valor en aduana declarado deberá basarse en datos concretos y objetivos.

Los controles en la fase del despacho pueden revestir la forma de una verificación documental y/o la de una inspección física de las mercaderías. Estas verificaciones ayudan a establecer si:

- La declaración del valor en aduana (y de exigirse, el formulario de declaración del valor) se ha cumplimentado completa y correctamente;
- Se presentan los documentos justificativos, como la factura, la lista de empaque, el documento de transporte, la póliza de seguro, y otros documentos exigidos por las leyes y reglamentos vigentes en cada Estado Parte;
- Los elementos del formulario de declaración del valor se corresponden con los documentos presentados como prueba;
- La Declaración de Importación se completó sobre la base de algún tipo de consulta previa efectuada a la Administración de Aduana;
- Las operaciones matemáticas están conformes;
- Se cumplen los requisitos o elementos constitutivos del valor de transacción o de otro método de valoración.

El control que determina la exactitud de la declaración del valor resulta limitado en la fase del despacho. Las Administraciones de Aduanas podrán adoptar procedimientos relacionados con la gestión de riesgos para determinar el nivel de control necesario en la fase del despacho. A esos fines se podrán desarrollar en los sistemas informáticos herramientas que permitan disparar distintos niveles de control teniendo en cuenta los perfiles de los operadores del comercio exterior, tipos de mercaderías, país de origen, país de procedencia, entre otros.

Las Administraciones de Aduanas podrán trasladar el control de la valoración de la fase del despacho a la fase posterior al mismo. En esos casos, el funcionario aduanero encargado de la verificación efectuará un análisis somero preliminar del valor documentado. Durante el mismo se podrán adoptar las medidas que aseguren los medios de prueba necesarios para una correcta determinación “a posteriori” del valor en aduana, tales como el retiro de muestras o consultas periciales. En este supuesto, el control de valor será ejercido por la oficina encargada de la valoración en la fase de control posterior al despacho.

1.2.1.- Casos en que las Administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado

Si existen motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado, las Administraciones de Aduanas pueden adoptar las siguientes medidas antes de tomar la decisión definitiva de conformidad con lo dispuesto en la Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduana:

- Pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercaderías

importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo;

- Si una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la Administración de Aduana tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado podrá decidir, de conformidad con el artículo 11 del Acuerdo, que el valor en aduana no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1 del Acuerdo;
- Antes de tomar una decisión definitiva, la Administración de Aduana comunicará al importador, por escrito si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la Administración de Aduana la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran.

1.3.- Control posterior al despacho

Los controles en la valoración que se realizan después de la importación constituyen un medio eficaz para comprobar que los datos y documentos presentados o declarados en el momento de la importación son exactos y están completos. Tales controles previenen además el fraude y tienen efectos disuasorios.

1.3.1.- Definición de Control A Posteriori

El control a posteriori (denominado en adelante CAP) es una verificación sistemática que realiza la Administración de Aduana para garantizar la exactitud y la veracidad de las declaraciones examinando los libros, los registros, los sistemas comerciales, así como el conjunto de datos comerciales pertinentes, que están en posesión de las personas o de las empresas que participan directa o indirectamente en las transacciones relacionadas con la importación.

En el ámbito de la valoración el CAP resulta un instrumento primordial en la comprobación del valor en aduana declarado por los importadores. Contribuye a mejorar la observancia de las normas y a asegurar que los importadores declaren adecuadamente el valor en aduana de las mercaderías importadas y que pagan debidamente todos los derechos aduaneros.

El CAP tiene generalmente un carácter de colaboración mutua. No obstante, puede poner al descubierto casos de fraude o de negligencia.

1.3.2.- Beneficios que se derivan del CAP

La utilización del CAP ayudará a las Administraciones de Aduanas a:

- Facilitar el movimiento de las mercaderías;
- Asegurar una mayor observancia de sus leyes y reglamentos;
- Proteger los ingresos;
- Ofrecer una mayor flexibilidad y un despliegue más eficaz de los recursos relacionados con el control de la valoración.

Los controles aduaneros realizados en la fase del despacho se basan generalmente en los documentos e informaciones presentados por el importador. Por otra parte, al tiempo que se realiza el CAP, es posible obtener otros documentos que no se hallan disponibles en el momento del despacho de la importación, por ejemplo en el caso de las operaciones comerciales que implican varios envíos.

Otra ventaja del CAP es la posibilidad de comprobar los registros contables del importador con el objeto de confirmar la exactitud del valor declarado. Si bien los registros contables no demuestran necesariamente la veracidad de la transacción comercial, dichos registros constituyen una importante fuente de información que puede utilizarse para comprobar la exactitud del valor declarado.

1.3.3.- Documentación probatoria del valor declarado

La documentación para respaldar el valor declarado de las mercaderías importadas podrá consistir en:

- Listas de precios;
- Catálogos (cuando sea necesario de acuerdo a la índole de la mercadería);
- Documento de salida de origen;
- Instrumentos bancarios y financieros;
- Contrato de distribución o representación exclusivo;
- Precios ofrecidos para la exportación obtenidos vía internet, en casos excepcionales y cuando la naturaleza de la transacción lo justifique;
- Muestras representativas;
- Todo otro elemento justificativo que demuestre el valor declarado.

Cuando existan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado, la oficina encargada de la valoración podrá adoptar las medidas prescriptas en la Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduana, desarrollada en el punto 1.2.1. del presente capítulo.

1.3.4.- Aspectos del CAP relacionados con la valoración

Las Administraciones de Aduanas deberán elaborar un programa de control con el objeto de identificar las categorías de operadores comerciales que el CAP deberá abarcar y de satisfacer las necesidades específicas de cada Estado Parte y adecuarse a las circunstancias.

Con miras a utilizar los recursos de la Administración de Aduana de la forma más eficaz, los criterios de selección para elegir a los candidatos objeto de una fiscalización deberían basarse en perfiles de riesgo. Estos criterios de selección podrían incluir los siguientes:

- Historial de la empresa;
- Tipo de mercadería / rama de producción;
- Origen y procedencia de las mercaderías;
- Volumen y valor de las importaciones / exportaciones;
- Prioridades del programa de la administración pública;

- Posibles derechos / recuperación de ingresos / riesgo de pérdida de ingresos;
- Información remitida desde otras secciones de la Administración de Aduana, por ejemplo, investigadores, funcionarios encargados del control físico, especialistas en productos y agencias fiscales;
- Despachante de aduana.

El proceso de control puede variar de un Estado Parte a otro, e incumbe a cada Administración de Aduana decidir cuál es el que mejor se adecua a sus características. Uno de los procesos de control más habituales y efectivos es el que se centra en un planteamiento basado en el riesgo que evalúa si la importación cumple con las leyes y reglamentos aduaneros realizando un examen descendente o basado en los procedimientos de control utilizados por las empresas. El proceso examina los métodos de control interno utilizados para garantizar a la Administración de Aduana un informe preciso de los distintos aspectos que encierra la valoración. Esto incluiría a las personas encargadas de la elaboración de dichos informes y los registros que se gestionan por cada aspecto relacionado con el valor. Los datos obtenidos se analizan para determinar la probabilidad de incumplimiento y averiguar si se requieren otras pruebas.

Los casos sometidos a procesos de control podrán ser planeados de forma centralizada o descentralizada y seleccionados por medio de sistemas informáticos.

El proceso de control incluye, entre otras cosas (Ver el Capítulo III, punto 4 de este Manual):

- preparación de la fiscalización;
- planificación de la acción;
- desarrollo de la fiscalización (comunicación inicial con el importador, entrevista inicial, fiscalización sobre el terreno)
- finalización de la fiscalización (entrevista final);
- informe definitivo de la fiscalización;
- evaluación y seguimiento.

Es probable que las actividades del CAP relacionadas con la valoración revelen los siguientes datos a efectos de comprobación:

- Lista de personas vinculadas;
- Comprobación de que la declaración del valor la ha firmado un ejecutivo de la empresa o un agente de la misma, y que el firmante tenía todos los elementos de hecho y los poderes para firmar los formularios;
- Principales tipos de mercaderías importadas;
- Funciones del importador, por ejemplo, fabricante, distribuidor, intermediario, agente de distribución, despachante de aduana;
- Naturaleza de la transacción, por ejemplo, compra, leasing, alquiler o envío gratuito, etc.;
- Pormenores de los trámites realizados al revisar los expedientes o documentos informatizados o no;
- Detalles sobre el procedimiento de pago que sigue el importador para pagar las mercaderías;

- El método de valoración sobre el que se basa la declaración del valor y los documentos probatorios;
- Pormenores de cualquier irregularidad;
- Cálculo aproximado, que hace el fiscalizado, del volumen de importaciones futuras en circunstancias similares;
- Cualquier tipo de medidas que la Administración de Aduana haya encomendado adoptar al importador.

2.-VERIFICACIÓN DE LA DECLARACIÓN DEL VALOR

2.1.- Libramiento de las mercaderías antes de la determinación definitiva del valor en aduana

Habrán muchos casos en los que el valor en aduana de las mercaderías importadas no se podrá determinar definitivamente en el momento de la importación. Algunos de estos casos se indican más adelante. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 del Acuerdo, en tales circunstancias, el importador podrá, no obstante, obtener el libramiento de las mercaderías de la aduana, si, cuando así se le exija, preste una garantía suficiente que cubra el pago definitivo de los derechos de aduana. El artículo mencionado no exige un tipo de garantía concreto. Los tipos de garantía utilizados por las Administraciones de Aduanas incluyen depósitos en efectivo, obligaciones bancarias, bonos de compañías de seguros, fianzas, seguros de caución, etc.

El funcionamiento del sistema de garantías variará según la legislación nacional de cada Estado Parte. El tipo y el importe de las garantías pueden variar según la naturaleza de las mercaderías importadas y las circunstancias de la transacción.

Cabe indicar que la garantía prestada para el libramiento de las mercaderías que se basa en el artículo 13, si fuese exigida, se aplica sólo a los derechos e impuestos aduaneros. Las posibles multas o penalizaciones que acarreen las infracciones aduaneras, deberán regirse por la legislación nacional.

2.2. Mecanismos para obtener información sobre el valor declarado

Para determinar el valor en aduana, a efectos de los derechos de aduana ad valorem, es necesario conocer bien todos los elementos de hecho relacionados con la transacción comercial relativa a las mercaderías importadas. Los mecanismos para obtener información sobre el valor declarado pueden tratarse de uno o más de los que se citan a continuación: el o los documentos de la declaración, un cuestionario, una solicitud de información y el formulario de declaración del valor.

El formulario de declaración del valor es un documento presentado por el importador o su representante, que permite a la Aduana hacerse una idea más completa de los factores importantes relacionados con la transacción comercial que origina la importación. Proporciona información sobre los elementos del valor que pueden no aparecer en la factura, por ejemplo, comisiones pagadas a terceros, pagos de cánones o derechos de licencia, o pagos suplementarios por gastos de transporte o de envío.

2.3.- Verificación del formulario de declaración del valor

1. Nombre y dirección del vendedor

Comprobar si el nombre y la dirección indicados concuerdan con los de la factura comercial.

2. Nombre y dirección del comprador

Comprobar si el nombre y la dirección indicados concuerdan con los de la factura comercial.

3. Número y fecha de la factura

Comprobar si el número y la fecha indicados concuerdan con los de la factura adjunta.

4. Número y fecha del contrato

Si se adjunta una copia del contrato de venta, comprobar si el número y la fecha concuerdan.

5. Condiciones de entrega

Comprobar si las condiciones de entrega son idénticas a las indicadas en la factura. Si las condiciones de entrega son CIF, pueden constar en la factura los costos de transporte, seguro y gastos relacionados con el transporte al país de importación. Si las condiciones de entrega son FOB se adjuntarán al formulario de declaración las pruebas documentales de los gastos de transporte y eventualmente las correspondientes al seguro.

Nota:

En estos asuntos es menester obrar con mucha cautela, ya que los gastos reales relacionados con el transporte no siempre constan en la factura o no son exactos. Por lo que respecta a los transportes, se da una variedad de prácticas comerciales, tales como descuentos, rebajas, tarifas máximas, etc.

6. Número y fecha de las resoluciones aduaneras anteriores relativas a las mercaderías importadas

Comprobar si la referencia y la fecha concuerdan con las que figuran en la resolución sobre valoración. Se deberán pedir explicaciones al declarante si:

- (a) no se han seguido las instrucciones dadas en la resolución sobre valoración, o
- (b) el valor en aduana que consta en la Declaración de Importación no ha sido calculado correctamente, o
- (c) no se ha indicado una referencia.

Si éste no puede dar una explicación satisfactoria habrá que volver a verificar la declaración.

7. Vinculación entre el vendedor y el comprador (artículo 1.2 del Acuerdo)

7.1 Las Administraciones de Aduanas piden que se responda "SÍ" o "NO" acerca de la existencia de la vinculación mediante las siguientes preguntas:

Ítem 8. (a) ¿El comprador y el vendedor están vinculados en los términos del artículo 15 párrafo 4° del Acuerdo?

SÍ

NO

En caso negativo, pasar al ítem 9.

(b) ¿La vinculación ha influido en el precio de las mercaderías importadas?

SÍ NO

(c) ¿El valor de transacción de las mercaderías importadas se aproxima mucho a algunos de los valores criterio mencionados en el artículo 1º, párrafo 2, (b) del Acuerdo?

SÍ NO

En caso afirmativo, dar explicaciones detalladas

- 7.2 Si la respuesta al ítem 8 (a) es "NO", pasar al ítem 9. Si la respuesta es "SÍ", comprobar que el ítem 8 (b) ha sido rellenado.

Nota:

Si la Administración de Aduana dispone de expedientes sobre vinculación, se verificará periódicamente si están actualizados. Diariamente se realizan fusiones, y algunos grupos industriales toman el control de sociedades. La situación, pues, puede ser muy fluctuante y compleja.

Si se tienen razones para pensar que el declarante omitió señalar una vinculación, se preparará un informe para la oficina encargada de la valoración para que verifique la declaración.

- 7.3 Si la respuesta al ítem 8 (b) es "NO", comprobar si no hace falta examinar las circunstancias de la venta. Si no cabe duda acerca de la aceptabilidad del precio, pasar al ítem siguiente.

Nota:

La aceptabilidad del valor declarado se puede comprobar refiriéndose a una importación anterior de mercaderías idénticas o similares, etc. Es aconsejable señalar tal caso a la oficina encargada de la valoración para que verifique la declaración.

- 7.4 Si la respuesta al ítem 8 (b) es "SÍ", comprobar si existe una resolución sobre valoración. En caso afirmativo, proceder como se indica en el numeral 6 anterior. Si no existe una resolución, pedir al declarante que explique cómo ha influido la vinculación en el precio. Si se comprueba la influencia, pasar al ítem 8 (c).
- 7.5 Si no se ha rellenado el ítem 8 (c), y si la respuesta al ítem 8 (b) es "NO", no se emprende gestión alguna.
- 7.6 Si las respuestas a los ítems 8 (b) y (c) son "SÍ", comprobar que el valor de transacción de las mercaderías cumple uno de los requisitos o "criterios" establecidos en el artículo 1.2 b) del Acuerdo. Si esta comprobación plantea alguna dificultad, remitir el caso a la oficina encargada de la valoración para que verifique la declaración.
- 7.7 Si la respuesta al ítem 8 (b) es "SÍ", y al 8 (c) es "NO", comprobar con el declarante que la respuesta "NO" es exacta (ocurre con frecuencia que esta pregunta no se comprende bien). Si se confirma el "NO", el método del valor de

transacción no puede aplicarse y las mercaderías, deberán valorarse según uno de los otros métodos.

8. Restricciones a la cesión o utilización de las mercaderías (artículo 1.1 a) del Acuerdo)

Si el declarante indica en el formulario de declaración que existen restricciones a la cesión o utilización de las mercaderías, distintas de las que:

- impongan o exijan la ley o las autoridades de los Estados Partes del MERCOSUR;
- limiten la zona geográfica donde puedan revenderse las mercaderías; o
- no afecten sensiblemente al valor de las mercaderías.

Pedir que puntualice la naturaleza de las mismas. Luego se preparará un informe para que la oficina encargada de la valoración analice la declaración.

9. Condiciones o contraprestaciones cuyo valor no puede determinarse con relación a las mercaderías objeto de valoración (artículo 1.1 b) del Acuerdo)

Si el declarante indica en el formulario de declaración que la venta depende de alguna condición o contraprestación, comprobar si existe una resolución sobre valoración. Si no la hay, pedir al declarante que puntualice las condiciones o contraprestaciones. Si la respuesta "SÍ" se confirma, se preparará un informe para que la oficina encargada de la valoración analice la declaración.

Nota:

- (1) *Es importante recordar que las condiciones o contraprestaciones relacionadas con la producción o comercialización de las mercaderías importadas no conducirán a descartar el valor de transacción.*
- (2) *La existencia de una condición o contraprestación conducirá a descartar el valor de transacción si el vendedor, por ejemplo:*
 - *supedita la venta a la compra ulterior de otras mercaderías;*
 - *exige que el comprador le venda otras mercaderías;*
 - *indica que el precio se ha establecido condicionándolo a una forma de pago ajena a las mercaderías importadas.*
- (3) *A veces es más acertado determinar el importe de la contraprestación consultando con el importador. Si este importe se considera como un pago indirecto al vendedor o en beneficio de éste por las mercaderías importadas, se lo incluirá en el precio realmente pagado o por pagar y, por ende, en el valor en aduana. Dicho importe se deberá indicar en el ítem 13 (b)*

10. Cánones y derechos de licencia

Las Administraciones de Aduanas solicitan que se responda "SÍ" o "NO" a las siguientes preguntas relativas a cánones y derechos de licencia:

¿Existen cánones y derechos de licencia relativos a las mercaderías importadas que el comprador esté obligado a pagar directa o indirectamente como condición de venta? (artículo 8.1. c) del Acuerdo)

SÍ

NO

Si se responde "SÍ", comprobar si existe una resolución sobre valoración. Si la hay, comprobar si el importe declarado en el ítem 17 concuerda con los términos de aquélla. Si no existe tal resolución, o ésta no menciona los cánones, reunir toda información relacionada con estas transferencias financieras (contratos de cánones, contratos comerciales, etc.) y preparar un informe para la oficina encargada de la valoración para que verifique la declaración.

Nota:

Los importes que se pagan por cánones o derechos de licencia pueden ser muy importantes, y a veces no se declaran.

11. Producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores que revierte directa o indirectamente al vendedor

Si el declarante indica en el formulario de declaración que la venta es objeto de un acuerdo según el cual parte del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores revierte directa o indirectamente al vendedor, comprobar si existe una resolución sobre valoración. Si la hay, comprobar si el importe declarado en el ítem 18 corresponde a los términos de aquélla. Si no existe tal resolución, o ésta no especifica el importe, reunir toda información relacionada con estas transferencias financieras y preparar un informe para la oficina encargada de la valoración para que verifique la declaración.

Nota:

La participación en los beneficios es un ejemplo de producto ulterior que se da con frecuencia. Cabe observar que la participación en los beneficios, a menudo, se anota en los libros como comisión.

12. Precio de venta indicado en la factura del vendedor

- comprobar si el importe indicado en el formulario de la declaración corresponde:
 - (a) al importe que consta en la factura, y
 - (b) al importe declarado en la Declaración de Importación;
- comprobar si el precio unitario de las mercaderías concuerda con los de importaciones anteriores, con listas de precios y con diversas informaciones sobre precios que tengan las Administraciones de Aduanas. Si se considera que el precio facturado no concuerda o es irregular, informar a la oficina encargada de la valoración para que verifique la declaración.

13. Tipos de cambio

Determinar en qué moneda se efectúa el pago al vendedor.

- (a) Cuando el pago al vendedor debe efectuarse en una moneda extranjera, el importe del pago debe convertirse en la moneda del país de importación. Los tipos de cambio deben ser publicados por las autoridades competentes del país de importación.
- (b) Cuando un importe facturado, expresado en moneda extranjera, ha de pagarse al vendedor en la moneda del país de importación a un tipo de cambio fijo establecido en las condiciones del contrato de venta de las mercaderías, el tipo fijo acordado entre el comprador y el vendedor determinará el precio realmente pagado o por pagar en la moneda del país de importación, y no será necesaria otra conversión.

- (c) A veces, la factura se extiende en la moneda del país de importación, pero el pago al vendedor ha de efectuarse en una moneda extranjera al tipo de cambio establecido en las condiciones de venta de las mercaderías. En tales circunstancias, el importe facturado ha de convertirse en la moneda extranjera aplicando el tipo de cambio fijo. El importe que se obtiene en la moneda extranjera se vuelve a convertir en la moneda del país de importación aplicando el tipo de cambio oficial de las Administraciones de Aduanas.

14. Adiciones: comisiones (salvo las comisiones de compra), corretajes, costo de envases y costo de embalajes

Comprobar si los importes declarados en el formulario de declaración corresponden a los que constan en la factura, y si están incluidos en el cálculo del valor en la Declaración de Importación.

Nota:

Las comisiones de compra no pueden incluirse en el valor en aduana si están indicadas por separado. Comprobar si estos gastos corresponden a las funciones especificadas en el contrato. Si se tienen dudas sobre la validez del contrato de comisión mercantil de compra o sobre las comisiones de compra, informar a la oficina encargada de la valoración para que verifique la declaración.

15. Prestaciones: bienes y servicios que el comprador, de manera directa o indirecta, haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercaderías importadas

Comprobar si el importe declarado en el formulario de declaración está incluido en el cálculo del valor en la Declaración de Importación.

Comprobar si existe una resolución sobre valoración. Si la hay, comprobar si el importe declarado corresponde a lo establecido en dicha resolución. Si el importe declarado discrepa de lo exigido en la resolución, y el declarante no puede dar una explicación satisfactoria, informar a la oficina encargada de la valoración para que verifique la declaración. Si no existe una resolución, reunir todas las pruebas posibles, e informar a la oficina encargada de la valoración para que verifique la declaración.

16. Gastos de transporte, de carga, descarga y manipulación y costo del seguro

Comprobar si el importe declarado corresponde a los documentos acreditativos, y si se ha tenido en cuenta en el cálculo del valor en la Declaración de Importación.

Nota:

Ocurre con frecuencia que el valor por los seguros sea superior al precio de venta.

Ahora bien, si el valor asegurado es sensiblemente superior, ello podría ser una indicación de subvaloración.

17. Deducciones: gastos de transporte interno, intereses de financiación, gastos relativos a trabajos de construcción, instalación, montaje, mantenimiento y asistencia

técnica realizados después de la importación, derechos y demás tributos a pagar como consecuencia de la importación o de la venta de las mercaderías

Los intereses de financiación se podrán deducir en la medida que se cumplan con las condiciones establecidas en el Capítulo I4, punto 2.1.3 inciso vii).

Las otras deducciones se podrán aplicar si tales costos o gastos se distinguen del precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías importadas.

Se deberá comprobar que los importes declarados corresponden a los documentos justificativos y a la factura, si se ha excluido el importe correcto del cálculo del valor en la Declaración de Importación. Si existe una resolución sobre valoración, comprobar si se han seguido las instrucciones que se dan en ella sobre las deducciones.

18. Firma

Comprobar la firma, el lugar y la fecha.

2.4.- Personas que pueden firmar el formulario de declaración del valor

1. Puede firmar el formulario de declaración del valor toda persona que:
 - haya fijado su residencia o domicilio en el país de importación, y
 - disponga de los datos necesarios para responder a las preguntas que constan en el formulario.
2. Cuando el formulario se rellena para una empresa, la persona que lo firma puede ser un apoderado de aquélla, por ejemplo:
 - director, o
 - secretario de la empresa, o
 - administrador.
3. Una de las antedichas personas puede autorizar a un empleado para firmar por la empresa. Debe facilitarse tal autorización si así se solicita.
4. Los despachantes de aduana, según la legislación nacional, pueden firmar el formulario por cuenta del importador cuando tengan la autorización de éste.
5. El firmante del formulario se responsabiliza de la exactitud e integridad de los elementos de hecho consignados en el formulario.

2.5.- Verificación de los documentos probatorios

2.5.1.- Pruebas documentales exigidas

La cantidad y el tipo de documentos que se requieren para determinar el valor en aduana varían según el método de valoración que se aplique. No es posible prever todas las eventualidades, pero, se exigirán generalmente los documentos siguientes:

- (a) Método del valor de transacción
 - (i) la factura del vendedor en la que se detallen el precio, la cantidad y la descripción de cada producto o tipo de producto importado;
 - (ii) pruebas documentales de los gastos de transporte y seguro;

- (iii) pruebas documentales relativas a otros elementos añadidos y/o deducidos;
- (b) Método del valor de transacción de mercaderías idénticas
 - (i) una factura u otra prueba documental que indique claramente la cantidad y la descripción de las mercaderías importadas;
 - (ii) pruebas documentales de una declaración de mercaderías idénticas valoradas según el método del valor de transacción;
 - (iii) pruebas documentales de los gastos de transporte y seguro;
 - (iv) pruebas documentales relativas a otros elementos añadidos y/o deducidos; y
 - (v) pruebas documentales para efectuar los ajustes por diferencias de nivel comercial y/o cantidad.
- (c) Método del valor de transacción de mercaderías similares

Se requerirá la misma documentación que para el método del valor de transacción de mercaderías idénticas antedicho, teniendo en cuenta una declaración que aplique el método del valor de transacción para mercaderías similares.

- (d) Método del valor deducido
 - (i) documento que detalle cómo se ha determinado el valor;
 - (ii) una factura u otra prueba documental que indique claramente la cantidad y la descripción de las mercaderías importadas;
 - (iii) una factura de venta, u otras pruebas que demuestren que las mercaderías importadas o mercaderías idénticas o similares importadas han sido vendidas en el país de importación, y el cálculo basado en el precio unitario a que se venda la mayor cantidad total en el país de importación;
 - (iv) una declaración u otra prueba que detalle los elementos que se solicita deducir del precio unitario; una declaración de que la cantidad que se ha deducido por comisiones o beneficios y gastos generales concuerda con las usuales en la rama de producción.
- (e) Método del valor reconstruido
 - (i) documento que indique cómo se ha calculado el valor, con pruebas justificativas que detallen los costos de producción, las cantidades añadidas por beneficios y gastos generales, y una declaración de que las cantidades concuerdan, según el conocimiento del importador, con las usuales en la rama de producción;
 - (ii) pruebas documentales de los gastos de transporte y seguro; y
 - (iii) pruebas documentales relativas a otros elementos añadidos y/o deducidos.
- (f) Método del último recurso
 - (i) una factura u otra prueba documental que indique claramente la cantidad y la descripción de las mercaderías importadas;

- (ii) información pertinente que justifique el método aplicado para calcular los valores declarados.

2.5.2.- Procedimientos de verificación del valor de transacción

Se debe comprobar que estén adjuntas la o las facturas del vendedor que hacen constar el precio por cada artículo u otras pruebas documentales del valor.

Se debe comprobar que estén adjuntas las pruebas documentales de los gastos de transporte. Si las condiciones de venta son CIF, los gastos de transporte constan, generalmente, en la factura del vendedor, pero pueden requerirse pruebas de los gastos reales. Si son FOB, deben adjuntarse pruebas documentales del costo de transporte, por ejemplo, conocimiento de embarque, guía aérea.

Si las pruebas del valor no son adecuadas pero no hay razones para sospechar fraude, se debe remitir un informe a la oficina encargada de la valoración para que verifique la declaración.

2.5.3.- Procedimiento de verificación de otros métodos

Cuando se aplica un método distinto del método del valor de transacción, se debe comprobar:

- (a) si existe una resolución sobre valoración, se debe comprobar si se han juntado las pruebas documentales que acrediten los elementos especificados en la misma;
- (b) si no existe una resolución sobre valoración, se deben obtener los documentos justificativos e informar a la oficina encargada de la valoración para que verifique la declaración.

3. COMPROBACIÓN DEL VALOR EN ADUANA

3.1 - Comprobación de las declaraciones establecidas según el método del valor de transacción

3.1.1.- Verificar la declaración del valor:

- (a) comprobar si el firmante está autorizado para hacer una declaración del valor. Si no está autorizado, solicitar otro formulario de declaración, firmado por el declarante competente;
- (b) comprobar si las respuestas a las preguntas que figuran en la declaración del valor son completas;
- (c) comprobar si el cálculo del valor se ha realizado correctamente en la declaración del valor y en otros documentos adjuntos, y si el importe del valor en aduana se ha indicado correctamente también, en la Declaración de Importación.

3.1.2.- Comprobar si hay una venta para la exportación al país de importación.

Pueden constituir pruebas de la venta para la exportación al país de importación contratos, facturas comerciales, pedidos, entre otros. Si no hay venta, el valor en aduana no puede determinarse según el método del valor de transacción.

- (a) Determinar si la importación de las mercaderías objeto de valoración se realiza en una de las siguientes circunstancias. Si así fuese, no hay venta:
- el vendedor y el supuesto comprador son la misma persona jurídica;
 - las mercaderías se importan por intermediarios, que no las compran, pero las venden por cuenta del proveedor;
 - las mercaderías se importan en consignación;
 - las mercaderías se importan en ejecución de un contrato de alquiler o de leasing;
 - ventas que suponen acuerdos de compensación, de "counter-trade" (transacciones de compensación) o de "tie-in sales" (ventas relacionadas);
 - otras situaciones en las que las mercaderías siguen siendo propiedad del proveedor.
- (b) Determinar si se han realizado otras ventas de las mercaderías después de su exportación pero antes de su importación, por ejemplo, ventas en tránsito.

Nota:

Según la Opinión consultiva 14. del Comité Técnico de Valoración de OMA), si el importador puede demostrar que la venta inmediata en cuestión se realizó con vistas a exportar las mercaderías al país de importación, puede aplicarse el artículo 1 del Acuerdo. Por consiguiente, sólo las transacciones que impliquen una transferencia internacional efectiva de mercaderías pueden utilizarse para valorar las mercaderías con arreglo al método del valor de transacción.

- (c) Identificar a las partes en la venta, al vendedor y al comprador:
- Cuando interviene en la venta una tercera parte, por ejemplo, un comisionista de venta o de compra, se examinará su actuación. La tercera parte puede ser el comitente en la transacción. En vez de establecer una relación jurídica entre las partes con vistas a la venta de las mercaderías, puede comprarlas él mismo al supuesto vendedor y revenderlas al comprador. En tales circunstancias, la tercera parte sería considerada como el vendedor.
 - Puede que el importador no sea el propietario de las mercaderías objeto de valoración. Si el declarante no es el comprador, puede que el contrato de venta que se indique no corresponda a la venta que sea pertinente a efectos de la valoración. Determinar la venta pertinente.
- (d) Establecer si existen otros contratos o acuerdos, formales o no, además del contrato principal de venta. Tales acuerdos pueden ser motivados por el suministro de servicios relacionados con las mercaderías importadas, y su valor puede incluirse en el valor en aduana.

Ejemplos de suministro de elementos y/o de pagos por separado, relacionados con las mercaderías importadas, que el comprador efectúa con arreglo a otros contratos o acuerdos:

- materiales, piezas y elementos, partes y elementos análogos incorporados a las mercaderías importadas;
- herramientas, moldes y pruebas;
- ingeniería, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis;
- transferencias de empresa a empresa por honorarios de administración, publicidad y contribuciones por investigación, creación y perfeccionamiento;
- operaciones de acabado o de transformaciones y/o de pruebas;
- cánones y derechos de licencia;
- comisiones de venta, corretajes.

3.1.3.- Comprobar el importe del valor declarado:

- (a) realizar el seguimiento de los detalles de la venta en los libros de la empresa desde el pedido hasta el pago final;
- (b) verificar los detalles del pago; importe pagado, fecha y forma del pago, y a quién se ha hecho el pago;
- (c) verificar que todas las facturas relativas a las mercaderías fueron tenidas en cuenta al momento de realizar la composición del valor en aduana;
- (d) comprobar todos los documentos y cuentas relacionados con las mercaderías, para ver si no se han efectuado otros pagos al proveedor o en beneficio de éste;
- (e) comprobar si las condiciones de entrega que se han indicado en la declaración concuerdan con las estipuladas en la factura, por ejemplo CIF, FOB;
- (f) comprobar si los importes exactos del transporte y del seguro se han incluido en el valor en aduana, en el caso de no estar incluidos en la factura;
- (g) comprobar si el importe facturado en una moneda extranjera ha sido convertido correctamente en la moneda del país de importación;
- (h) comprobar si las deducciones son aceptables y correctamente calculadas;
- (i) examinar la correspondencia que proceda.

Determinar los importes de otros pagos efectuados al vendedor o a una tercera parte, que han sido identificados en el párrafo (d). Investigar todos los detalles de los importes pagados y las razones de los pagos. Obtener copias de todos los documentos que puntualicen las razones de los pagos.

3.1.4.- Contrato de venta

Un contrato de venta describe, generalmente, todos los aspectos de una transacción.

Un contrato puede ser:

- (a) formal, es decir, firmado, sellado y notificado;
- (b) sencillamente un documento escrito;
- (c) verbal;
- (d) tácito.

Un contrato escrito comprende, generalmente, los siguientes elementos:

- (i) una descripción puntual de las partes en la venta y de las mercaderías;
- (ii) acuerdos sobre servicios, por ejemplo, publicidad, garantía;
- (iii) el precio por pagar, la moneda y el tipo de cambio que se utilizará y la forma en que se efectuará el pago (en particular, cualquier depósito que se exija, pagos a cuenta, pago de terminación, acuerdos sobre retención y cláusulas de reajuste de precios);
- (iv) condiciones de entrega estipuladas en el contrato, preferentemente según los "Incoterms";
- (v) disposiciones particulares.

La existencia de un contrato de venta válido y el momento en el que se ha concertado deben establecerse basándose en los elementos de hecho. Se considera concertado un contrato cuando queda establecida, entre el vendedor y el comprador, una relación jurídicamente ejecutoria por lo que respecta a determinadas mercaderías.

La venta puede concertarse cuando todavía las mercaderías hayan de producirse, o estén almacenadas en el extranjero o estén en tránsito, es decir "en alta mar" rumbo al país de importación, o almacenadas en el país de importación sometidas al control aduanero; en situación de una segunda venta.

En el caso de que la legislación del Estado Parte así lo establezca se considerarán como ventas en el mercado interno a los contratos de venta que se hayan concertado después de que las mercaderías se hayan sometido al control aduanero.

Nota:

Los anexos técnicos que lleve adjuntos un contrato de venta pueden facilitar informaciones adicionales, por lo que se recomienda examinarlos.

3.2.- Comprobación de las declaraciones establecidas según los métodos del valor de transacción de mercaderías idénticas o similares

Confirmar que las mercaderías no habrían podido valorarse según el método del valor de transacción. Si dicho método hubiera podido aplicarse, obtener un formulario de declaración de valor completo, y verificar conforme a lo establecido en el Capítulo III, punto 4. Si se confirma la utilización del método del valor de transacción de mercaderías idénticas o del método del valor de transacción de mercaderías similares, continuar la verificación como se indica a continuación.

Comprobar si las mercaderías objeto de valoración son idénticas o similares a las mercaderías valoradas según el método del valor de transacción, refiriéndose a especificaciones y/o examinándolas materialmente (si fuese posible). Identificar las diferencias que existan.

Comprobar si los valores declarados se basan en valores de mercaderías idénticas o similares exportadas en el mismo momento que las mercaderías objeto

de valoración o en un momento próximo, entendiéndose que la fecha de la exportación es aquella en la que las mercaderías se envían del país de exportación directamente al país de importación. Por ejemplo, puede que se entienda por "el mismo momento o en un momento aproximado" un período que abarca 30 días antes y 30 días después de la exportación de las mercaderías objeto de valoración. Sin embargo, si las condiciones de mercado o de fabricación son tales que el precio de las mercaderías de que se trate permanece relativamente estable durante más de un mes, puede tomarse en consideración, para la aplicación del método del valor de transacción de mercaderías idénticas o el método del valor de transacción de mercaderías similares, el valor de transacción de mercaderías exportadas fuera de ese período. A la inversa, si las condiciones de mercado o de fabricación conducen a frecuentes cambios en el precio de mercaderías idénticas o similares, un período más corto sería más apropiado (por ejemplo, en el caso de mercaderías perecederas, tales como frutas u hortalizas). Sin embargo, en algunos casos, el valor declarado podría basarse en valores que se hayan aceptado según el método del valor de transacción, dentro de un período que no supera los tres meses anteriores a la comprobación de la declaración.

La declaración de mercaderías idénticas o similares, hecha antes de este plazo de tres meses, podrá tomarse en consideración sólo si las condiciones de mercado o de fabricación son tales que el precio de las mercaderías de que se trate permanece relativamente estable durante un largo período.

Comprobar si hay que efectuar ajustes para tener en cuenta diferencias de cantidad o de nivel comercial, y obtener todos los datos respecto a la base del cálculo. La venta de mercaderías idénticas o similares que se utilice será, en lo posible, la que más se aproxima, en cuanto a cantidad y nivel comercial, a la de las mercaderías objeto de valoración. Si no existen estas condiciones, la venta de mercaderías idénticas o similares que se utilizará podría ser:

- (a) una venta al mismo nivel comercial pero en cantidades diferentes;
- (b) una venta a un nivel comercial diferente pero sustancialmente en las mismas cantidades;
- (c) una venta a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes.

Verificar que los importes declarados por transporte internacional y seguro son exactos y que se han efectuado los debidos ajustes por las diferencias de gastos.

Comprobar si es necesario efectuar otros ajustes para tener en cuenta, por ejemplo, diferencias en los costos de transporte y gastos conexos en los que se incurre en el país de exportación por las mercaderías importadas y por las mercaderías idénticas o similares, y obtener todos los detalles sobre los conceptos a los que corresponden tales gastos y sobre la manera de cómo han sido calculados.

Si se descubriese subvaloración, remítase al Capítulo III, punto 6 de este Manual.

3.3.- Comprobación de las declaraciones establecidas según el método del valor deducido

3.3.1.- Generalidades

Confirmar que las mercaderías no habrían podido valorarse según el método del valor de transacción, el método del valor de transacción de mercaderías idénticas o el método del valor de transacción de mercaderías similares. Si uno de estos métodos hubiera podido aplicarse, proceder conforme al punto que corresponda. Si el método del valor deducido es apropiado, continuar de la forma siguiente.

Verificar si la persona que firma el formulario de declaración del valor está habilitada para hacerlo. Comprobar si los datos consignados en el formulario corresponden a los de la declaración en aduana y a los documentos justificativos.

Comprobar si existen pruebas documentales de la venta, por ejemplo, contrato de venta, factura, pruebas del pago, entre otros.

Comprobar si las mercaderías se han vendido después de su importación a personas que:

- (a) no están vinculadas a aquellas a las que compran las mercaderías;
- (b) no han suministrado, de manera directa o indirecta, gratuitamente o a precios reducidos, ninguno de los bienes o servicios, especificados en el artículo 8 del Acuerdo, párrafo 1.b), para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercaderías importadas.

3.3.2.- Precio unitario

Verificar los precios pagados por el comprador del país importador consultando los registros de la empresa, comprobantes relativos a ventas y pagos, fotocopias del libro mayor de ventas, del libro de inventarios, de facturas de venta y pruebas documentales presentados a la administración de los tributos internos.

Comprobar si el precio unitario se ha calculado correctamente:

- (a) si se realiza una venta de las mercaderías importadas objeto de valoración o de mercaderías idénticas o similares importadas, el precio unitario de las mercaderías se calculará basándose en esa venta;
- (b) si se realiza más de una venta, el precio unitario se calculará basándose en ventas al primer nivel comercial de mercaderías importadas o de mercaderías idénticas o similares importadas, que totalicen el mayor número de unidades vendidas al mismo precio;
- (c) al determinar el precio unitario, no se tiene en cuenta el nivel comercial, es decir, si la venta se realiza a un mayorista, un distribuidor o un minorista.

Comprobar si las mercaderías importadas o las mercaderías idénticas o similares importadas se han vendido en el momento de la importación de las mercaderías objeto de valoración o en un momento próximo, o en el mismo estado en que fueron importadas antes de pasados noventa días desde dicha importación.

Comprobar si el número de unidades vendidas es suficiente. La decisión de si el número es suficiente se tomará caso por caso, teniendo en cuenta las circunstancias y las prácticas de comercialización propias a la importación y a las

ventas en el país de importación. Por ejemplo, puede que no sea aceptable el precio unitario al que se vende la mayor cantidad total de mercaderías, si la cantidad de éstas que se vende dentro del plazo fijado en el párrafo anterior, sólo representa un pequeño porcentaje de la venta total de dichas mercaderías. Sin embargo, tales ventas pueden aceptarse para calcular el precio unitario, si el precio al que se venden las mercaderías corresponde a los precios de venta habituales de dichas mercaderías.

Comprobar que se justifica el empleo de ventas de mercaderías transformadas después de la importación:

- (a) cuando, como resultado de la transformación ulterior, las mercaderías importadas pierden su identidad, el método del valor deducido no será normalmente aplicable;
- (b) cuando el valor añadido por la transformación se puede determinar con precisión y sin excesiva dificultad, aunque se pierda la identidad de las mercaderías importadas, puede justificarse la aplicación del método del valor deducido;
- (c) la venta de mercaderías transformadas deberá realizarse dentro de cierto período (por ejemplo 180 días) a contar desde el momento de la importación de las mercaderías objeto de valoración;
- (d) el importador deberá hacer constar por escrito que ha optado por este método.

3.3.3.- Deducciones

Establecer que las cantidades por comisiones o beneficios y gastos generales concuerdan con las relativas a las ventas, en el país de importación, de mercaderías importadas de la misma especie o clase. Esta cantidad habitual puede consistir en una gama de cifras que debe permitir, de manera evidente y fácil, ser reconocida como importe "usual". Este importe usual puede calcularse, por ejemplo, sacando promedios simples o ponderados, o utilizando cantidades preponderantes.

Establecer si la venta en el país de importación de las mercaderías objeto de valoración se realiza con o sin comisión. La deducción por beneficios y gastos generales se efectuará, generalmente, en el caso de transacciones que no impliquen comisiones.

Comprobar si las otras deducciones, por ejemplo, costos de transporte en el país de importación, derechos y gravámenes, gastos de transporte en el extranjero, han sido calculadas correctamente.

Comprobar si los costos de transformaciones ulteriores se han calculado correctamente.

3.4.- Comprobación de las declaraciones establecidas según el método del valor reconstruido

Confirmar que las mercaderías no habrían podido valorarse según el método del valor de transacción, el método del valor de transacción de mercaderías idénticas, el método del valor de transacción de mercaderías similares o el método del valor deducido (si el importador solicita que se invierta el orden de aplicación del

método del valor deducido y el método del valor reconstruido, el método del valor reconstruido se aplicará antes del método del valor deducido, en aquellos Estados Partes que hayan adoptado dicha opción sin reservas; en aquéllos en que se hayan efectuado reservas, la Administración de Aduana deberá autorizar dicha inversión de métodos). Si uno de estos métodos hubiera podido aplicarse, actuar conforme al capítulo que corresponda. Si el método del valor reconstruido es apropiado, proseguir de la forma siguiente:

Averiguar si el productor está dispuesto a proporcionar a las Administraciones de Aduanas los datos necesarios sobre los costos y a dar las facilidades para cualquier comprobación ulterior que pueda ser precisa. Si las Administraciones de Aduanas no pueden comprobar la veracidad o la exactitud de las informaciones facilitadas, el método del valor reconstruido no puede aplicarse.

Comprobar que el "costo o valor" declarado según este Método se basa en la contabilidad comercial del productor, y que dicha contabilidad se lleva de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que se apliquen en el país en que se produce la mercadería.

Nota:

Es muy importante distinguir las nociones de "costo" y valor". Las Administraciones de Aduanas sólo utilizarán el valor de los materiales si no disponen de los costos de los mismos.

Comprobar que el costo o valor de los materiales utilizados en la producción de las mercaderías importadas se ha identificado correctamente.

Nota:

Los materiales comprenderán:

- (a) materias primas, como, por ejemplo, madera, acero, plomo, arcilla, textiles, etc.;*
- (b) gastos en que se incurre para transportar las materias primas hasta el lugar de producción;*
- (c) mercaderías parcialmente montadas o semiacabadas, como, por ejemplo, circuitos integrados;*
- (d) componentes que en definitiva se ensamblarán o se utilizarán en la producción del producto acabado.*

Comprobar que el costo de la fabricación u otras operaciones de transformación de las mercaderías importadas se ha identificado correctamente.

Nota:

El costo de producción comprenderá:

- (a) el costo de la mano de obra, directo o indirecto;*
- (b) el costo del montaje, cuando se realiza una operación de montaje y no de fabricación;*
- (c) los costos indirectos, como, por ejemplo, inspección de la fábrica, mantenimiento de las instalaciones, horas extraordinarias, etc.;*
- (d) el importe de cualquier gravamen nacional pagadero en el país de exportación y aplicable directamente a los materiales o a su utilización. Ahora bien, si este gravamen se remite o se devuelve al exportarse las mercaderías, no se incluirá en el valor en aduana.*

Comprobar que se ha identificado correctamente el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercaderías importadas.

Comprobar que se han identificado correctamente los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.

Comprobar si se ha calculado con exactitud el valor de las prestaciones y si el vendedor no ha incluido el valor de alguna de éstas en su precio de venta. Observar que el valor de una prestación no se contará dos veces.

Nota:

- (a) *el valor de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños y planos y croquis, realizados en el país de importación, se incluirá si tales prestaciones corren a cargo del productor;*
- (b) *el reparto del valor de las prestaciones se analiza en el punto 3.9. de este Capítulo "COMPROBACIÓN DE LOS BIENES Y SERVICIOS SUMINISTRADOS GRATUITAMENTE POR EL COMPRADOR".*

Comprobar que se han calculado correctamente los gastos de transporte así como el costo del seguro y gastos conexos.

Comprobar que se ha identificado correctamente la cantidad por concepto de beneficios y gastos generales.

Nota:

- (a) *la cantidad por concepto de beneficios y gastos generales se determinará sobre la base de información proporcionada por el productor o en nombre suyo, a menos que sus cifras no concuerden con las que sean usuales en las ventas de mercaderías de la misma especie o clase;*
- (b) *la cantidad por concepto de beneficios y gastos generales debe considerarse como un todo. De ahí se deduce que, si, en un determinado caso, el importe del beneficio del productor es bajo y sus gastos son altos, sus beneficios y gastos generales considerados en conjunto pueden, no obstante, concordar con los que son usuales en las ventas de mercaderías de la misma especie o clase;*
- (c) *cuando el productor pueda demostrar que obtiene unos beneficios bajos en sus ventas de las mercaderías importadas en razón de circunstancias comerciales especiales, deberá tenerse en cuenta el importe de los beneficios reales, a condición de que el productor tenga razones comerciales válidas que lo justifiquen (por ejemplo, una disminución imprevisible de la demanda) y de que su política de precios refleje las políticas habituales de precios seguidas en la rama de producción de que se trate.*

Si para determinar un valor reconstruido se utiliza una información distinta de la proporcionada por el productor o en nombre suyo, las Administraciones de Aduanas informarán al importador, si éste así lo solicita, de la fuente de dicha información, los datos utilizados y los cálculos efectuados sobre la base de dichos datos, a reserva de lo dispuesto en el artículo 10 del Acuerdo.

3.5.- Comprobación de las declaraciones establecidas según el método del último recurso

Confirmar que las mercaderías no habrían podido valorarse según el método del valor de transacción al método del valor reconstruido.

Determinar cómo se ha calculado el valor declarado.

Nota:

Los siguientes ejemplos ilustran cómo puede utilizarse el método del último recurso:

- (a) Si no se venden mercaderías similares producidas en el mismo país que las mercaderías objeto de valoración, pero sí se realizan ventas de mercaderías similares producidas en otro país, es posible utilizar éstas como base para determinar el valor en aduana según el método del último recurso, con tal que, por lo demás, se cumplan los requisitos del método del valor de transacción de mercaderías similares.*
- (b) Si no hay ventas que cumplen el requisito de 90 días establecido en el artículo 5 del Acuerdo, pero sí se han realizado ventas, por ejemplo 100 días después de la importación de las mercaderías objeto de valoración, pueden utilizarse éstas como base para determinar el valor en aduana según el método del último recurso, con tal que, por lo demás, se cumplan los requisitos del método del valor deducido.*

El Método del último recurso permite que los requisitos de los métodos anteriores se apliquen con flexibilidad, desde luego sin descartarlos completamente.

Al aplicar los anteriores métodos con flexibilidad, se respetarán los principios de valoración y se actuará con particular esmero para que el valor obtenido, aplicando el método de valoración, no sea desvirtuado ni al alza ni a la baja.

Comprobar que el valor declarado no se ha determinado según métodos prohibidos por el Acuerdo. (Ver Capítulo II, punto 2.6 de este Manual)

Comprobar que todos los costos de transporte y seguro así como todos los gastos conexos, relacionados con las mercaderías importadas, se han tenido en cuenta correctamente.

Comprobar si se han declarado todos los elementos que han de añadirse (por ejemplo, gastos de herramientas, materiales suministrados).

Si se descubriese una subvaloración, remítase al Capítulo III, punto 6 de este Manual.

3.6.- Comprobación de la vinculación: influencia en el precio

Según el artículo 1.1 d) del Acuerdo, el valor en aduana es el valor de transacción siempre que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir en el sentido del artículo 15.4 del Acuerdo, se cumpla lo dispuesto en el artículo 1.2 del mismo Acuerdo. El valor de transacción es aceptable en virtud del artículo 1.2 cuando:

- (a) se han examinado las circunstancias de la venta y se ha establecido que la vinculación no ha influido en el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías, o

- (b) el importador de las mercaderías demuestre que el valor de transacción satisface uno de los requisitos (valores "criterio") que se señalan en el artículo 1.2 b) del Acuerdo, y se exponen a continuación:
- (i) el valor de transacción en las ventas de mercaderías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país de importación;
 - (ii) el valor en aduana de mercaderías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 del Acuerdo;
 - (iii) el valor en aduana de mercaderías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6 del Acuerdo.

Al declarar el valor, le compete al importador asegurarse, en la medida de lo posible, de que la vinculación entre él mismo y el vendedor no ha influido en el precio de venta de las mercaderías.

Nota:

Es de suponer que los importadores podrán asegurarse más fácilmente y más a menudo de que el precio no ha sido influido, que demostrar que el valor de transacción satisface uno de los criterios establecidos en el artículo 1.2 b) del Acuerdo.

El Acuerdo no detalla la información que ha de utilizarse para establecer que la vinculación no ha influido en el precio en una venta de mercaderías para su exportación. A causa de la necesidad de aplicar el sistema de valoración de la OMC de manera eficaz pero, al mismo tiempo, con la flexibilidad que exigen las realidades del comercio internacional, no pueden sentarse reglas demasiado estrictas cuando hay que determinar si una vinculación entre el comprador y el vendedor ha influido o no en el precio de las mercaderías importadas.

Sea cual fuere la forma en que un importador asevere la aceptabilidad del precio, sus conclusiones deben ser confirmadas por pruebas concretas. El importador debe explicar cómo se ha fijado el precio entre las partes vinculadas y conservar las pruebas documentales para apoyar su petición de utilizar el método del valor de transacción para determinar el valor en aduana de las mercaderías. Lo más importante en la comprobación del valor por las Administraciones de Aduanas, respecto a este asunto, es establecer que el precio de venta no difiere sensiblemente del que se hubiera fijado a un comprador no vinculado, en circunstancias idénticas, salvo la vinculación. Dicho de otro modo, las Administraciones de Aduanas pueden aceptar el precio si compradores no vinculados pueden adquirir las mercaderías al mismo precio que el fijado a compradores vinculados.

El artículo 15.4 del Acuerdo define la vinculación. Ahora bien, aun cuando el comprador y el vendedor estén vinculados según dicho Acuerdo, puede que los vínculos sean tan insignificantes, que la probabilidad de que influyan en el precio sea escasa o ninguna.

No se pretende que se haga un examen de las circunstancias en todos los casos en que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor. Sólo se exigirá este examen cuando existan dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio. En el caso de que las Administraciones de Aduanas no puedan aceptar el valor de transacción sin recabar otros datos, deben estar dispuestas a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, entre ellos, la manera en que el comprador y el

vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate, para determinar si la vinculación ha influido en el precio. En los casos en que pueda demostrarse, por ejemplo, que el precio se ha ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate o con el modo en que el vendedor ajuste los precios de venta a compradores no vinculados a él, quedaría demostrado que la vinculación no ha influido en el precio.

Otro ejemplo sería que se demostrara que con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio que está en consonancia con los beneficios globales realizados por la empresa en un período de tiempo representativo (calculado, por ejemplo, sobre una base anual) en las ventas de mercaderías de la misma especie o clase, con lo cual quedaría demostrado que el precio no ha sufrido influencia.

Se recalcará, asimismo, que aún cuando el precio realmente pagado o por pagar por el comprador vinculado no sea inferior al pagado por un comprador no vinculado, no por ello se cumplen, necesariamente, los requisitos restrictivos del método de valores criterio establecidos en el artículo 1.2 b) del Acuerdo. Por otra parte, las Administraciones de Aduanas deben saber que la información, proporcionada por un importador sobre una importación anterior que satisface todos los requisitos que establecen la validez de los criterios, confirma automáticamente la aceptabilidad del precio pagado o por pagar como el valor de transacción. En realidad, el propio funcionario puede comprobar, basándose en informaciones recabadas en el cumplimiento de sus funciones, la aceptabilidad del precio, sin emprender un examen más detallado. En tales circunstancias, no hay por qué recabar otros datos.

3.6.1.- Procedimiento de comprobación

Informar al importador de que se están examinando las circunstancias de la venta. Solicitar los siguientes datos acerca de la venta:

- (a) una copia de la factura comercial, del contrato de venta y del acuerdo comercial;
- (b) una breve explicación de la vinculación entre su empresa y el vendedor;
- (c) toda información que demuestre que el precio de las mercaderías importadas de un vendedor vinculado no ha sufrido influencia;
- (d) toda información necesaria para establecer un valor criterio.

Obtener todos los datos sobre la naturaleza de la vinculación. Determinar qué vinculación existe entre el comprador y el vendedor:

- (a) uno de ellos ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa del otro;
- (b) están legalmente reconocidos como asociados en negocios;
- (c) están en relación de empleador y empleado;
- (d) una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambos;
- (e) uno de ellos controla directa o indirectamente al otro;

- (f) ambos están controlados directa o indirectamente por una tercera persona;
- (g) juntos controlan directa o indirectamente a una tercera persona; o
- (h) son miembros de la misma familia, si están vinculados por cualquiera de las siguientes relaciones: (MERCOSUR/CCM/DIR. N° 15/96)
 - i) Marido y mujer;
 - ii) Ascendientes y descendientes en primer grado en línea directa;
 - iii) Hermanos y hermanas (carnales y consanguíneos);
 - iv) Ascendientes y descendientes en segundo grado, en línea directa;
 - v) Tío, tía, sobrino y sobrina;
 - vi) Suegro, yerno y nuera y
 - vii) Cuñados y cuñadas.

Es posible comprobar la vinculación en publicaciones oficiales, declaraciones del importador, archivos de la sociedad, el registro mercantil, ficheros sobre sociedades de la Cámara de Comercio, informes anuales de las empresas que contienen balances, listas de los accionistas, entre otros.

Determinar si el comprador es una sucursal del vendedor o un empleado de éste. De ser así, según la Opinión Consultiva 1.1 del Comité Técnico de Valoración de OMA, las partes pueden considerarse, con arreglo a la legislación nacional, como partes de la misma persona jurídica. Una empresa no puede vender a sí misma, y por lo tanto, la transacción no se considerará, normalmente, como una venta. En tal caso, el valor de transacción no podría aplicarse. Si el comprador no es una sucursal del vendedor, pasar al punto siguiente.

3.6.2.- Ventas a compradores no vinculados

Averiguar si se realizan ventas de las mismas mercaderías a compradores no vinculados en el país de importación. Si no se realizan, pasar al punto 3.6.3 de este Capítulo.

Averiguar si los compradores no vinculados en el país de importación pueden adquirir las mismas mercaderías al mismo precio que las fijadas al comprador vinculado, teniendo en cuenta las diferencias de nivel comercial y de cantidad. Las diferencias de precios que se deben a motivos comerciales válidos serían aceptables en este contexto (ver el ejemplo ilustrativo de este punto). Si así fuera, obtener todas las pruebas documentales disponibles. Otras investigaciones sobre este asunto no serán necesarias.

Si el comprador vinculado obtiene precios más bajos que el no vinculado y:

- cuando el vendedor ha comprado las mercaderías y las ha revendido al comprador vinculado (importador), determinar si el precio facturado al comprador vinculado y el precio de adquisición del vendedor son comparables;
- cuando las mercaderías son producidas por el vendedor, obtener los datos sobre la forma de calcular el precio facturado. Puede que el vendedor tenga que suministrar estos datos. Solicitar al comprador que confirme que los siguientes elementos están incluidos en el precio facturado y a facilitar los documentos relativos a costos tales como:

- (a) costo de los materiales;
- (b) costo de la mano de obra;
- (c) gastos generales (directos e indirectos);
- (d) gastos de venta, y
- (e) beneficios.

Nota:

En ambos casos, si el precio es suficiente para recuperar todos los costos y lograr un beneficio que esté en consonancia con los beneficios globales realizados por la empresa, es posible aplicar el método del valor de transacción.

3.6.3.- No se realizan ventas a compradores no vinculados

Si no se realizan ventas de mercaderías idénticas a compradores no vinculados en el país de importación, determinar si el comprador vinculado puede comprar las mercaderías a precios comparables a los que se facturan a un comprador no vinculado en el país de exportación o en un tercer país, o a compradores vinculados en el país de importación (ver el ejemplo ilustrativo de este punto). Se trata aquí de reunir datos, que apoyen los disponibles, para juzgar si el precio realmente pagado o por pagar ha sido influido o no. Esta comparación no se utilizará, sin embargo, como valor criterio a tenor del artículo 1.2 b) del Acuerdo.

Nota:

Al utilizar para la comparación un precio pactado en el país de exportación o en un tercer país, hay que obrar con mucho cuidado. Sólo cuando el nivel de desarrollo de los mercados del país de exportación o de un tercero, según el caso, y del de importación, o la estrategia comercial global del vendedor permitan tal comparación, ésta sería válida.

3.6.4.- Conclusión

Si la vinculación ha influido en el precio, el valor de transacción no se aceptará a efectos de la aplicación del artículo 1 del Acuerdo. Se utilizará, pues, un método de valoración sustitutivo, recurriendo en orden sucesivo a los métodos subsiguientes, hasta encontrar el primero que permita determinar el valor en aduana.

3.6.5.- Ejemplos ilustrativos del punto 3.6.2

- (a) El vendedor realiza ventas a compradores no vinculados en el país de importación, fundamentalmente en las mismas condiciones que al comprador vinculado. El importador tiene pruebas documentales que demuestran que los precios del vendedor a compradores no vinculados son idénticos a los que paga él, que estos compradores están al mismo nivel comercial, compran sensiblemente las mismas cantidades y según los mismos términos y condiciones que él.
- (b) El vendedor realiza ventas a compradores no vinculados en el país de importación, que compran en condiciones diferentes de aquellas en que compra el vinculado, y las diferencias de precio pueden justificarse por estas diferencias

de condiciones. Por ejemplo, el comprador vinculado está al nivel comercial de distribuidor y el no vinculado al de mayorista, y éste compra cantidades más pequeñas que aquél. En este ejemplo, el importador podría demostrar con pruebas documentales que, aunque el precio que el vendedor pone al mayorista sea más alto, la diferencia se justifica por las economías que el vendedor realiza en gastos de expedición, series de producción, gastos de venta, gastos generales, gastos por deudas incobrables, etc. Deberán obtenerse todos estos datos del vendedor.

3.6.6.- Ejemplos ilustrativos del punto 3.6.3

- (a) Un comprador vinculado en el país de importación realiza beneficios por cuenta propia y es libre de comprar las mercaderías importadas, o mercaderías comparables que pueden servir de sustitutivo, a proveedores no vinculados, cuando el precio es el factor determinante para elegir al proveedor. Podría acreditarse esta postura demostrando que el comprador procura conocer, a menudo o siempre, los precios antes de escoger al proveedor y compra, efectivamente, al que ofrezca las mejores condiciones, teniendo en cuenta la calidad del producto y los términos generales de la venta. El comprador no tiene que obtener los precios antes de cada compra, ya que es práctica comercial corriente que un comprador no vinculado, que haya logrado una fuente satisfactoria de suministro a precios aceptables, seguirá encargando mercaderías sin solicitar ofertas competitivas. Es una práctica normal y prudente indagar periódicamente los precios de compra y de ello quedarán pruebas en la mayoría de los casos.
- (b) En el supuesto de que el proveedor venda únicamente a compradores vinculados, el importador podría demostrar, sin embargo, que se han celebrado genuinas negociaciones. Habrá documentos que pondrán de manifiesto que los precios propuestos al principio por la persona vinculada, que puede imponer condiciones, han sido ajustados como consecuencia de las negociaciones, y que se ha logrado un reparto razonable de los beneficios. Los documentos justificativos que mostraran que los precios se habían discutido sin más, no se considerarían pruebas suficientes para demostrar que la vinculación no había influido en el precio. También pueden existir otras fuentes de suministro de mercaderías comparables, y si existieran, los precios que éstas pongan, no deberán diferir sensiblemente.
- (c) Las mercaderías objeto de valoración son productos que tienen cotizaciones internacionales publicadas en las bolsas mercantiles, por ejemplo, cobre, zinc o azúcar. El importador puede demostrar que existe información sobre los precios, por ejemplo, en la prensa financiera o en periódicos comerciales de productos básicos, y que los precios publicados son los mismos a los que él ha comprado las mercaderías y a los que cualquier otro hubiera podido comprarlas.
- (d) El vendedor vende al mismo precio y en condiciones fundamentalmente idénticas o similares que al comprador vinculado en el país de importación a compradores no vinculados en países distintos del de importación, incluso en el mercado interno de su propio país. Deben suministrarse informaciones sobre las ventas a compradores no vinculados. También se requerirán pruebas documentales relativas al nivel comercial, la cantidad, los términos y condiciones de la venta, para poder indagar si las ventas a clientes no vinculados y la hecha al comprador vinculado para la exportación al país de importación son realmente

comparables. Para que esta comparación sea aceptable, los países a los que se realizan las ventas deben tener una economía de mercado en la que nadie adultere las prácticas comerciales habituales.

3.7.- Comprobación de las comisiones de compra

Las comisiones y gastos de corretaje que el comprador pague en relación con la compra de las mercaderías formarán parte del valor en aduana. La única excepción son las comisiones de compra, es decir la retribución pagada o por pagar por un comprador a su agente por los servicios que éste le presta al representarlo en el extranjero en la compra de las mercaderías objeto de valoración. Está claro que si el comprador viaja al extranjero para negociar una compra o si manda a uno de sus asalariados, sus gastos de viaje y salarios corren a cargo del comprador y no se añadirán al precio de las mercaderías. Tampoco se justificaría, pues, que se incluyeran los costos de contratación de un agente exterior a la empresa para el desempeño del mismo papel en la transacción.

El trato aplicable a las comisiones a efectos de la valoración en aduana depende de la naturaleza exacta de los servicios que presta el intermediario. La Nota Explicativa 2.1, que examina las comisiones y corretajes en relación con el artículo 8 del Acuerdo destaca los rasgos comunes a los intermediarios y concluye diciendo que, habida cuenta de que la naturaleza de los servicios prestados por los intermediarios a menudo no puede determinarse sobre la base sólo de los documentos comerciales, las Administraciones de Aduanas tendrán que adoptar las medidas razonables que juzguen necesarias para la aplicación correcta de lo dispuesto sobre este particular en el Acuerdo.

En algunas transacciones, un comisionista de compra concluye el contrato y después extiende una nueva factura al importador haciendo constar en ella, por separado, el precio de las mercaderías y su remuneración. El simple hecho de facturar de nuevo las mercaderías no lo convierte en el vendedor de éstas, y su retribución no puede considerarse como parte del precio de las mercaderías. Con tal que se distingan, las comisiones de compra no se incluirán en el valor de transacción de las mercaderías.

3.7.1.- Procedimientos de comprobación de las comisiones de compra

Comprobar si el comisionista factura por separado un importe por los servicios prestados en la compra, es decir, si "distingue" su remuneración del precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías.

Nota:

Si la comisión consta en la factura del comisionista, averiguar si el comisionista es de compra o de venta.

Obtener todos los detalles sobre las funciones que desempeña el comisionista. Solicitar copias del contrato de comisión mercantil y/u otras pruebas documentales, tales como pedidos, cartas de crédito, correspondencia, etc. relacionados con las actividades del comisionista y con la comisión (Ver el correspondiente Cuestionario en el punto 3.7.2. de este Capítulo).

Nota:

- (a) *El trato aplicable a las comisiones y gastos de corretaje, a efectos de la valoración en aduana, depende de la naturaleza exacta de los servicios que presta el intermediario. Si el supuesto intermediario actúa por cuenta propia y/o si tiene derecho de propiedad sobre las mercaderías, no se lo puede considerar como un comisionista de compra.*
- (b) *A veces, los contratos o documentos no representan o no reflejan la naturaleza verdadera de las actividades del supuesto comisionista. En tales casos se averiguarán los elementos de hecho reales que les sean propios.*
- (c) *Si el comisionista está vinculado al vendedor o a una persona vinculada a éste, pese a la existencia de un contrato de comisión mercantil, las Administraciones de Aduanas tienen el derecho de examinar todas las circunstancias para averiguar si el comisionista actúa realmente por cuenta del comprador y no por la del vendedor o incluso por la suya propia.*
- (d) *A las sociedades de exportación o a los agentes llamados independientes que desempeñan actividades semejantes, pero quienes, a diferencia de los comisionistas de compra, tienen derecho de propiedad sobre las mercaderías y ejercen el control sobre la transacción o el precio que pague el importador, no se los puede considerar como comisionistas de compra.*

Obtener los detalles sobre el importe de la comisión y sobre la forma de calcularla.

Nota:

- (a) *Si el comisionista de compra factura de nuevo las mercaderías al importador, la factura extendida por el proveedor podría remitirse a las Administraciones de Aduanas, para que éstas verifiquen el precio realmente pagado o por pagar al vendedor de las mercaderías y el importe de la comisión de compra.*
- (b) *También habrá que comprobar la adecuación de la remuneración a los servicios prestados. Puede que un comisionista de compra preste servicios que estén fuera de las funciones usuales de un comisionista de compra. Tales servicios adicionales afectarían a la remuneración cobrada al comprador.*
- (c) *Si el importe de la comisión no concuerda con las prácticas comerciales, se examinarán las circunstancias de la venta. Ocurre, a veces, que las empresas compran mercaderías por intermedio de sucursales establecidas en el país de importación y les pagan comisiones de compra. Es posible que la comisión de compra se pague con vistas a la subvaloración.*

3.7.2.- Cuestionario para ayudar a determinar si las "comisiones" son imponibles

- (a) ¿Está el comisionista vinculado al vendedor?

- (b) En el supuesto de que el comprador haya anulado o modificado un pedido, ¿debe adquirir el comisionista el derecho de propiedad de las mercaderías o encargarse necesariamente de la reventa de éstas?
- (c) Cuando los costos de transporte y manipulación excedan a los acordados por el comprador, o les sean inferiores, ¿el comisionista debe costear los gastos excedentes, o en su caso, quedarse con lo sobrante?
- (d) ¿Adquiere el comisionista en algún momento, o es probable que adquiera, un derecho de propiedad de las mercaderías, o asume el riesgo de su posesión?
- (e) ¿Asume el comisionista en algún momento los riesgos de la pérdida o daño de las mercaderías?
- (f) ¿Se beneficia el comisionista, además de su remuneración, de descuentos o rebajas que conceda el vendedor?

Si la respuesta a alguna de las preguntas de (a) a (f) es "Sí", es probable que el comisionista no actúe como un comisionista de compra de buena fe y las remuneraciones que el comprador le pague se añadirán al precio realmente pagado o por pagar si todavía no están incluidas. Si la respuesta a todas las preguntas de (a) a (f) es "No", pasar a las preguntas de (g) a (i).

- (g) ¿Controla el comprador las actividades del comisionista en lo que respecta a:

Sí/No

- (i) las cantidades por comprar?
- (ii) el nombre del (de los) vendedor(es)?
- (iii) el precio por pagar?
- (iv) el tipo y la calidad de las mercaderías?
- (v) el método y el momento del envío?

- (h) ¿Recibe el comisionista del comprador todos los fondos antes de que deba pagar al vendedor por las mercaderías?
- (i) ¿Se calcula la comisión como un porcentaje del precio facturado?

La respuesta "Sí" a todas las preguntas de (g) a (i), aunque hayan de tenerse en cuenta todas las circunstancias de la transacción, indicaría casi con seguridad que el comisionista es un comisionista de compra de buena fe. Sin embargo, el que se responda "No" a algunas preguntas (por ejemplo, si el comisionista cobra una remuneración fija), no constituye razón suficiente para no considerar al comisionista como un auténtico comisionista de compra y, por lo tanto, para añadir su remuneración al precio realmente pagado o por pagar.

3.8.- Comprobación de los acuerdos de financiación

Según la Decisión 3.1 adoptada por el Comité de Valoración en Aduana de la OMC, cuando un comprador concierta con el vendedor, una entidad bancaria u otra persona física o jurídica, un acuerdo de financiación respecto a la compra de las mercaderías objeto de valoración, los intereses devengados en virtud de tal acuerdo no se considerarán parte del valor en aduana, siempre que:

- (a) los intereses se distingan del precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías;
- (b) el acuerdo de financiación se haya concertado por escrito;

(c) cuando las Administraciones de Aduanas lo requieran, el comprador pueda demostrar que:

- (1) tales mercaderías se venden realmente al precio declarado como precio realmente pagado o por pagar, y
- (2) el tipo de interés reclamado no excede del nivel aplicado a este tipo de transacciones en el país y en el momento en que se haya facilitado la financiación.

La exclusión de los intereses sólo puede considerarse cuando las Administraciones de Aduanas hayan comprobado que se han cumplido todos los criterios antes citados.

Aparte de los intereses antes mencionados, los acuerdos de financiación, concertados entre el importador y el exportador, sin relación con la venta de las mercaderías, no influirán en la determinación del valor en aduana. Por ejemplo, cuando un comprador presta al vendedor para que éste compre las instalaciones y herramientas necesarias a la producción de las mercaderías importadas, el préstamo no se considerará como una prestación según el artículo 8.1 b) del Acuerdo y, por consiguiente, ni el préstamo ni los intereses por él devengados se añadirán al precio realmente pagado o por pagar.

A este respecto, cabe distinguir entre los costos relacionados con la financiación de la venta y el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías que cubre, por lo general, los costos de producción, los gastos generales, los costos de transporte, las comisiones relacionadas con la venta, y los beneficios.

3.8.1.- Procedimiento de comprobación (sólo respecto a los intereses por pago diferido)

Obtener una copia del documento en el que se ha consignado el acuerdo de financiación concertado entre el comprador y el vendedor/agente. El acuerdo de financiación que estipula el pago de intereses suele constar en la cláusula "condiciones", "términos" o "pactos" del contrato de venta (por ejemplo, pago en 80 días con interés del X% cargado a cuenta del comprador).

Cuando no existe tal documento, informar al importador de que los intereses se incluirán en el valor en aduana.

Cuando los tipos de interés no parezcan razonables, indagar sobre qué base se han calculado los intereses, o establecer que el precio pagado o por pagar por mercaderías idénticas o similares, que se han vendido sin acuerdo de financiación, se aproxima mucho al precio pagado o por pagar por las mercaderías objeto de valoración.

Nota:

La moneda en la que se facilita la financiación al comprador influye en el tipo de interés. Si el tipo de cambio de una moneda está sujeto a grandes fluctuaciones, el tipo de interés de la financiación en aquella moneda puede resultar más alto, reflejando así el riesgo más alto que hace correr el trato en dicha moneda.

3.9.- Comprobación de los bienes y servicios suministrados gratuitamente por el comprador

El valor de los bienes y servicios que el comprador, de manera directa o indirecta, haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos al proveedor extranjero se incluirá en el valor en aduana. Tales bienes y servicios se conocen con el nombre de "prestaciones". Las prestaciones imponibles se dividen en cuatro categorías de bienes y servicios:

- (a) materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercaderías importadas;
- (b) herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercaderías importadas;
- (c) materiales consumidos en la producción de las mercaderías importadas;
- (d) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis, realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercaderías importadas.

Cuando un importador no declare el valor de una prestación, deliberadamente o por inadvertencia (en una gran empresa, es posible que sean áreas distintas las que se encarguen de la tramitación de las prestaciones y de las importaciones), les resulta difícil a las Administraciones de Aduanas, especialmente en el momento de la importación, descubrir las prestaciones. Sin embargo, es posible que el precio de mercaderías importadas para las que hay prestaciones sea inferior al precio de mercaderías idénticas o similares. Cuando las Administraciones de Aduanas tengan dudas, preguntarán al importador si ha exportado algún bien o servicio al vendedor. Así, al investigar las circunstancias de la venta, las Administraciones de Aduanas podrían encontrar en los archivos del importador un plan o un proyecto para la importación de las mercaderías de que se trate, que ponga de manifiesto todos los elementos de hecho relativos a la importación, incluidas las prestaciones. Pueden examinarse las carpetas de documentos de exportación para averiguar si el destinatario de las prestaciones exportadas es la misma persona que el vendedor de las mercaderías importadas de que se trate. Habrá que verificar, con esmero, todo pago efectuado al extranjero que no corresponda a una transacción de mercaderías para el país de importación. Si se hace un pago a un centro de diseño en el extranjero, se indagará la razón de tal pago. También se tendrá presente que el importador puede suministrar prestaciones indirectamente, pagando a una tercera parte que se encarga del suministro al vendedor.

A continuación se enumeran algunos bienes y servicios que los compradores suministran con frecuencia:

- (a) etiquetas;
- (b) folletos de instrucciones de uso;
- (c) embalajes (por ejemplo, bolsas polivalentes, cajas, jaulas, cinta adhesiva, latas);
- (d) cuero y tela, sobre todo cuando el vendedor es un confeccionista (corte, hechura, adornos, etc.);
- (e) ferretería (por ejemplo, bisagras, mangos, tornillos);
- (f) neumáticos y piezas de vehículos de motor;

- (g) metales preciosos para catalizadores y productos electrónicos;
- (h) recortes de silicio;
- (i) matrices y moldes;
- (j) catalizadores y reactivos;
- (k) abrasivos y lubricantes;
- (l) trabajos de impresión y de diseño para embalajes;
- (m) planos, diseños, etc.

El valor de las prestaciones es la suma:

- (a) del costo de adquisición o de producción;
- (b) de los gastos de transporte (incluidos los derechos, impuestos o gravámenes y gastos de descarga en los que se incurra en el extranjero), cuando el comprador los paga después de haber comprado o producido los bienes, hasta el lugar donde éstos se utilicen en la producción de las mercaderías importadas;
- (c) del valor añadido a los bienes mediante reparaciones o modificaciones realizadas después de que el comprador los haya comprado o producido;
- (d) de los ajustes por utilización previa.

El costo de adquisición o de producción de los bienes puede determinarse basándose en:

- (a) el valor de la compra o del alquiler que pague el comprador, si los bienes se compran o se alquilan de una persona no vinculada al comprador en el momento de la compra o del alquiler;
- (b) el valor de la compra o del alquiler que pague la persona de la que el comprador adquiere o alquila los bienes, si esta persona no los produce y si está vinculada al comprador en el momento de la compra o del alquiler por el comprador;
- (c) el costo de producción de los bienes, si están producidos por el comprador o una persona vinculada a éste en el momento en que el comprador los adquiere.

Una vez determinado el valor de la prestación, es preciso repartirlo entre las mercaderías importadas. En general, el método de reparto será el solicitado por el importador, con tal que:

- 1) sea conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados y
- 2) lo acrediten los documentos presentados.

Existen varias posibilidades, por ejemplo:

- (a) el valor podrá asignarse al primer envío si el importador desea pagar de una sola vez los derechos por el valor total;
- (b) el importador podrá solicitar que se reparta el valor entre el número de unidades producidas hasta el momento del primer envío;
- (c) el importador podrá solicitar que el valor se reparta entre el total de la producción prevista cuando existe un contrato en firme respecto de esa producción;

(d) el valor puede repartirse entre el número de años o de unidades de vida útil de la prestación.

3.9.1.- Procedimiento de comprobación

Determinar si el comprador ha suministrado bienes o servicios. Si lo ha hecho, averiguar cuáles y cuándo.

Averiguar si la prestación se ha suministrado una sola vez o con continuidad.

Averiguar si el comprador ha incurrido en gastos de transporte, derechos, impuestos u otros gravámenes aplicables en el extranjero.

Obtener copias de todas las pruebas documentales relativas al valor de las prestaciones (por ejemplo, un acuerdo, facturas si los materiales han sido comprados, datos sobre lo que se ha suministrado, pagos efectuados por el comprador, costo de producción, etc.).

Obtener datos sobre las mercaderías importadas en relación con las cuales se han suministrado las prestaciones.

Averiguar si todas las mercaderías estipuladas en el contrato han sido importadas. Si no fuera así, obtener datos sobre lo que se ha importado y lo que queda por importar. Repartir el valor de las prestaciones entre las importaciones.

Comprobar si se ha declarado un valor por los bienes o servicios. Si así fuera, averiguar cómo se ha calculado el valor declarado. Si se descubriera una subvaloración, pasar al Capítulo III, punto 6 de este Manual.

Nota:

A veces, los pagos que el comprador efectúa a una tercera parte que suministra al vendedor pueden considerarse como parte del precio realmente pagado o por pagar y no como prestaciones. Aun cuando no haya un acuerdo de prestaciones concertado entre el comprador y el proveedor tercero, puede haber uno de suministro entre éste y el vendedor.

3.10 - Comprobación de los cánones o derechos de licencia

Cuando el comprador pague un canon o derecho de licencia relacionado con las mercaderías importadas como condición de venta de dichas mercaderías, el importe del pago debe añadirse al precio realmente pagado o por pagar, en la medida en que no esté incluido en él.

El Acuerdo no da una definición de los términos "cánones y derechos de licencia", pero menciona "los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor" como ejemplos de cánones y derechos de licencia.

Los requisitos fundamentales del artículo 8.1 c) del Acuerdo son que los cánones y derechos de licencia se incluyan en el valor de transacción cuando y sólo cuando:

- están relacionados con las mercaderías objeto de valoración, y
- el comprador debe pagarlos, directa o indirectamente, como una condición de venta de las mercaderías objeto de valoración.

Por ejemplo, cuando una máquina, fabricada con una patente, se vende para la exportación al país de importación a un precio que no comprende el derecho de

patente, que el importador, según las instrucciones del vendedor, debe pagar a un tercero, titular de la patente, el canon se añadirá al precio realmente pagado o por pagar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8.1 c) del Acuerdo, puesto que el pago del canon por el comprador está relacionado con las mercaderías objeto de valoración y constituye una condición de venta de esas mercaderías (Opinión Consultiva 4.1 del Comité Técnico de Valoración de OMA).

3.10.1.- Derechos de reproducción de las mercaderías importadas

Los derechos de reproducción de las mercaderías importadas en el país de importación no deben añadirse al precio realmente pagado o por pagar por ellas al determinar el valor en aduana.

3.10.2.- Pagos por el derecho de distribución o reventa de las mercaderías importadas

Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercaderías importadas sólo se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por éstas, si constituyen una condición de la venta de dichas mercaderías para su exportación al país de importación.

3.10.3.- Procedimiento de comprobación

Obtener una copia del contrato de venta, y/o una copia del acuerdo relativo a cánones o derechos de licencia.

Comprobar si los cánones o derechos de licencia están relacionados con las mercaderías objeto de valoración.

Averiguar si el comprador debe pagar los cánones o derechos de licencia, directa o indirectamente, como una condición de venta de las mercaderías objeto de valoración.

Comprobar si el pago que el comprador efectúa corresponde a los derechos de reproducción de las mercaderías importadas en el país de importación. Si así fuera, dichos derechos no deben añadirse al precio realmente pagado o por pagar.

Comprobar si el pago que el comprador efectúa por el derecho de distribución o reventa de las mercaderías importadas constituye una condición de venta para la exportación al país de importación de aquéllas. Si no, el importe del pago no debe añadirse al precio realmente pagado o por pagar.

4.- PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN

En los términos del artículo 17 del Acuerdo, ninguna disposición del mismo podrá ser interpretada en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho que tienen las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o exactitud de cualquier información, documento o declaración presentados para los fines de la valoración aduanera.

La fiscalización de la valoración aduanera consiste en el análisis minucioso del valor en aduana declarado, con el fin de verificar su adecuación a las reglas establecidas en el Acuerdo.

Es responsabilidad del importador presentar, además de los documentos relativos a los elementos de hecho de la operación de importación, todos aquellos documentos que sean exigidos por la Administración de Aduana en el marco del procedimiento de fiscalización, necesarios para comprobar que el precio de la factura representa el precio realmente pagado o por pagar, la existencia de eventuales ajustes realizados o no, así como también los requisitos de que el método declarado está en conformidad con el Acuerdo, según las circunstancias de la operación.

En las fiscalizaciones de la valoración aduanera se debe dar especial atención a los siguientes aspectos:

- Si concurren todos los elementos que permiten la aplicación del primer método de valoración;
- Si el valor declarado representa el pago total que haya hecho o vaya a hacer el importador al exportador o en beneficio de éste, por la mercadería importada;
- Si el valor declarado incluye todos los ajustes previstos en el artículo 8 del Acuerdo;
- Si fue utilizado correctamente un método sustitutivo, cuando corresponda.

4.1.- Preparación de la fiscalización

El inicio de cualquier fiscalización comprende una primera fase de reconocimiento. Definido el contribuyente a ser fiscalizado y, eventualmente, el propio objeto de la fiscalización, la fase interna de preparación consiste en el conjunto de procedimientos realizados antes de la visita directa al contribuyente, con miras a recabar y seleccionar informaciones sobre el caso, abarcando desde sus datos de registro hasta las informaciones de mercado sobre los bienes que serán objeto de análisis del valor.

La elaboración de un legajo es un procedimiento imprescindible en la etapa de la preparación de la fiscalización y consiste en la compilación y clasificación de todas las informaciones disponibles sobre la empresa y la mercadería. Parte de estas informaciones podrá ser recogida internamente, como:

- a) informaciones de los registros de la empresa como contribuyente, así como también su historia comercial;
- b) informaciones sobre los socios o propietarios de la empresa;
- c) capacidad económica financiera del contribuyente;
- d) informaciones relacionadas con el tipo de actividad de la empresa y el nivel comercial (distribuidor, mayorista o minorista);
- e) consulta sobre todas las importaciones realizadas por la empresa en el periodo de un año, donde conste la NCM, cantidad, país de origen, monto operado y número de la declaración;
- f) datos detallados de todas las operaciones de importación de la empresa, de la misma NCM que está siendo analizada, del mismo país de origen y/o procedencia, donde conste el valor unitario, cantidad, descripción de la mercadería, unidad de medida y número de la declaración;

- g) información sobre todas las exportaciones realizadas por la empresa en el periodo de un año anterior a la importación, preferentemente destinadas al país de procedencia de la mercadería importada;
- h) informe de la última declaración de impuestos internos;
- i) copia de la Declaración de Importación, si corresponde, de la Declaración de Valor en Aduana y de los documentos de importación;
- j) consulta sobre las importaciones de otros importadores, realizadas en un periodo aproximado, de mercaderías de la misma NCM, el mismo origen y si es posible del mismo proveedor;
- k) cuando hubiere, informaciones sobre nomenclatura complementaria u otro mecanismo de descripción cualitativa de la mercadería;
- l) resultados de fiscalizaciones del valor en aduana realizadas anteriormente;
- m) si procede, consulta al INDIRA sobre operaciones similares realizadas entre el país de importación y los demás Estados Partes del MERCOSUR, así como también operaciones de los demás Estados Partes en el comercio extrazona.

Del estudio de las informaciones obtenidas a partir de los elementos mencionados, es posible caracterizar a la empresa con respecto a su volumen de negocios, sus prácticas comerciales, los mercados en los que opera, la vinculación con el proveedor en el extranjero, las relaciones con otros importadores, los impuestos, etc. Esta información es especialmente útil en la planificación de procedimientos posteriores. Antes de establecer un plan de acción para los procedimientos que deben adoptarse es necesario el conocimiento previo de la empresa, incluso para evaluar la información que se solicita y el grado de profundidad que deben aplicar los procedimientos de fiscalización.

En cualquier caso, cuando la situación lo justifica, es conveniente buscar informaciones de otras fuentes, para ayudar en la comprensión de las prácticas comerciales adoptadas, tales como realización de consultas a asociaciones, federaciones, productores nacionales, internet, competidores y otras entidades que guarden relación con las actividades de la empresa. Las informaciones que deben recogerse en este paso dependerán de la naturaleza de los productos y las características de la empresa, y debería incluir, entre otros, los siguientes temas:

- a) comportamiento del sector, del cual forma parte la empresa importadora, en relación con el comercio internacional;
- b) las importaciones directas o intermediadas por otras empresas;
- c) el nivel de competitividad en el mercado;
- d) la existencia de producción nacional de mercaderías del mismo tipo;
- e) gravámenes que afectan a la mercadería importada;
- f) existencia de contratos de regalías;
- g) información sobre las ofertas y los precios de los productos extranjeros;

- h) la variedad de mercaderías que pueden ser clasificadas en la misma posición, teniendo en cuenta las diferentes composiciones, fabricantes, etc. y la posible influencia en el precio.

Toda la información recogida será parte del legajo.

Antes de la definición del plan de acción de los procedimientos de fiscalización y la ejecución de la inspección en el local del contribuyente, es necesario analizar las informaciones obtenidas y tomar nota de forma consolidada de las verificaciones que deberán realizarse. En algunos casos, la información obtenida de este procedimiento puede identificar muy claramente las prácticas comerciales adoptadas y señalar el camino a seguir.

Ejemplos:

- a) puede observarse que algunos exportadores por lo general operan a través de la participación de terceros, agentes comisionados o similares;
- b) se pueden caracterizar las distintas situaciones en relación a los precios, a partir del histórico de las importaciones de la empresa, siempre que la negociación se realice con un determinado exportador;
- c) puede haber participación societaria de extranjeros en la empresa, lo que puede caracterizar una forma de vinculación;
- d) la prestación por el importador al exportador, directa o indirectamente, gratuitamente o a precios reducidos de bienes y servicios discriminados en el punto 1 (b) del artículo 8 del Acuerdo, etc.

4.2 – Planificación de la acción

Después de cumplido el procedimiento previo de la fiscalización, antes de comenzar ésta, corresponde a la autoridad aduanera competente planear los pasos a seguir, definiendo su estrategia de acción.

4.3.- Desarrollo de la fiscalización

Concluida la fase de preparación, se podrá iniciar el procedimiento de fiscalización propiamente dicho.

La autoridad aduanera competente, iniciará el procedimiento, notificando a la empresa importadora del inicio de la fiscalización, solicitando u obteniendo los documentos necesarios y demás informaciones y/o providencias que se estimen pertinentes.

Cualquier actividad realizada en el marco de la fiscalización debe ser registrada en documentos de trabajo. Éstos son instrumentos de apoyo a las actividades de fiscalización, pues permiten que sean registrados los elementos relevantes en cada etapa, así como también permiten la reunión de elementos probatorios para aceptar o rechazar el valor en aduana declarado, o documentar un hecho fraudulento.

4.4.- Finalización de la fiscalización

Finalizada la fiscalización, y habiéndose verificado un incumplimiento o infracción por parte del importador, la autoridad aduanera competente determinará conforme a la legislación de cada Estado Parte, la normativa a aplicar en cada caso.

El informe final del procedimiento de fiscalización deberá contener los siguientes elementos, entre otros:

- **Alcance:** el informe final debe definir cuál fue el universo alcanzado por el procedimiento, especificando las operaciones aduaneras que fueron fiscalizadas en un determinado período de tiempo;
- **Datos del importador:** además de su identificación completa, es importante definir las características de sus operaciones comerciales, volumen de importación, etc.;
- **Situaciones detectadas:** la modalidad adoptada por el importador en su conducta irregular, quienes estaban involucrados, el mecanismo de ejecución y el resultado buscado con esa metodología;
- **Conclusiones:** es muy importante que la autoridad aduanera competente realice una buena argumentación y detalle de los resultados obtenidos;
- **Normativa aplicada:** tanto en lo que se refiere a la exigencia de tributos, o a las irregularidades detectadas, se debe especificar cuál fue la base legal aplicada, describiendo la conducta del importador que infringió dicha normativa;
- **Determinación de una nueva base de cálculo:** si corresponde su determinación, es necesario presentar la metodología utilizada para llegar al nuevo valor en aduana que se está exigiendo y sus consecuencias tributarias.

4.5.- Evaluación y seguimiento

Se evaluarán los resultados obtenidos y se efectuará un seguimiento a las empresas fiscalizadas, con el fin de retroalimentar el procedimiento de control.

4.6.- Fiscalización del 1º método

En la fiscalización del valor en aduana, la valoración por el primer método es el que ofrece mayor complejidad para el análisis, por lo que el tema se divide en:

- Análisis comercial preliminar, que se ocupa de la verificación del cumplimiento de los requisitos que permitan valorar las mercaderías por el primer método;
- Análisis contractual, donde se busca determinar el precio realmente pagado o por pagar, más los ajustes que fueren necesarios, conforme a la negociación establecida; y,
- Análisis contable, que se ocupa de esclarecer como la fiscalización se puede valer de la contabilidad para determinar el valor en aduana declarado o reconstituido, de ser necesario.

4.6.1.- Análisis comercial preliminar

En el análisis comercial preliminar la autoridad aduanera competente procurará establecer si se cumplen los requisitos fundamentales para la aplicación del método de valoración basado en el valor de transacción.

Esos requisitos fundamentales son:

1º.- la transacción fiscalizada debe ser producto de una venta para la exportación al país de importación;

2º.- el precio, en la transacción entre comprador y vendedor vinculados en los términos del Acuerdo, debe ser aceptable para fines aduaneros, esto es, la vinculación no debe influir en el precio.

En las hipótesis en que uno de esos requisitos no se haya cumplido, no se aplica el primer método.

Hay otras situaciones que también impiden la aplicación del referido método, pero las mencionadas anteriormente son las más importantes, es por esto que son analizadas en primer lugar porque se refieren a la propia naturaleza o substancia de la operación, sólo una compraventa puede ser analizada por el método del valor de transacción.

El análisis del primer requisito se ocupa de las situaciones en que no existe compraventa.

El análisis del segundo requisito, se relaciona con las formas de vinculación entre comprador y vendedor y su influencia en el precio.

A.- Inexistencia de una venta para la exportación

En ciertos contratos en que se transfiere la posesión o la propiedad de los bienes, o ambos, pero no se configura una compraventa; por ejemplo, el comodato, el "leasing", la venta en consignación, la donación, suministros gratuitos, entre otros.

Estas situaciones pueden ser detectadas en:

- a) los contratos, si los hubiera;
- b) la contabilidad (registros contables distintos de la naturaleza del contrato);
- c) documentos de las transferencias cambiarias.

En los casos en los que una sucursal no puede considerarse como una persona jurídica independiente, con arreglo a la legislación competente de cada Estado Parte, tampoco puede existir venta puesto que la venta implica, necesariamente, una transacción entre dos personas.

B.- Vinculación entre comprador y vendedor

Cuando no estuvieren formalmente declaradas las vinculaciones, habrá que analizar su posible existencia en los siguientes casos:

- a) el exportador sea proveedor habitual del importador;
- b) el proveedor sea proveedor exclusivo del importador, por lo menos en determinados ítems;
- c) el importador utilice marcas comerciales o industriales de propiedad del exportador;
- d) que existan contratos para la utilización de marcas y patentes con el mismo proveedor;
- e) que miembros del directorio o la gerencia del importador procedan de otras empresas en las que el exportador sea accionista o controlador, o cuando estuvieran trabajando para el propio exportador;

- f) que en la contabilidad, las operaciones con el proveedor sean tratadas con una codificación especial en el plan de cuentas, distinto del tratamiento utilizado con otros proveedores.

En resumen, cuando hubiera una relación cercana y variada entre importador y exportador la cuestión de la vinculación adquiere un mayor interés en la fiscalización.

El análisis de estos aspectos debe incluir la obtención de datos del propio sistema informático de la Administración de Aduana de cada Estado Parte, los registros de las sociedades y sus modificaciones, la contabilidad y la realización de entrevistas con gerentes y directores del importador, e informaciones obtenidas de publicaciones especializadas o de la competencia cuando se realiza la preparación de la fiscalización (constitución de legajos).

B.1.- Verificación documental con relación a la vinculación

La vinculación entre el importador y el exportador podrá ser verificada mediante:

- a) la confrontación de los nombres de sus socios en los instrumentos constitutivos de las sociedades comerciales o civiles (estatutos o contratos sociales);
- b) la confrontación de los nombres de sus directores, a través de las actas de las asambleas de los accionistas, en donde se realizó la elección de los mismos;
- c) la verificación de la participación de otras empresas en la composición del capital de la empresa importadora, a través del análisis de sus estatutos, contrato social, libro de accionistas, en los balances e informes anuales, en los directorios empresariales y en los archivos de las cámaras de comercio internacional.

Se debe verificar también en la propia correspondencia comercial de la empresa (cartas, mensajes por fax, correo electrónico, etc.) así como en los contratos y en las facturas comerciales, los nombres de los firmantes, lo que podría revelar la presencia de miembros de la misma familia en las dos empresas.

Cuando se sospeche que existe una relación de parentesco o afinidad entre las personas, la autoridad aduanera competente solicitará formalmente al importador sobre sus relaciones de parentesco/afinidad, que presente copias de los documentos civiles de las personas relevantes en la empresa, incluso de los responsables/directores de la empresa exportadora.

B.2.- Asociadas en negocios

El Acuerdo, en su artículo 15.4 b) dispone que son personas vinculadas las que “están legalmente reconocidas como asociadas en negocios”. Al respecto el Comité Técnico de Valoración, se expidió en su Opinión Consultiva 21.1, en relación al tratamiento a otorgar a los agentes, distribuidores y concesionarios exclusivos, estableciendo que cada Miembro deberá basarse en su legislación nacional para determinar el alcance del concepto “...asociadas en negocios”.

B.3.- Control directo e indirecto

Los ítems e), f) y g) del artículo 15.4 del Acuerdo, se refieren a los casos de vinculación por control directo o indirecto de las personas.

Por “control” debemos entender el ejercicio de hecho o la capacidad jurídica de una persona de ejercer sobre otra u otras, de influir sobre sus decisiones. El control se origina en la concentración de las partes o de las acciones del capital de la sociedad en poder de la controladora o deriva de un acuerdo entre socios o accionistas para concentrar sus poderes.

La verificación del control se realiza mediante el análisis:

- a) de la distribución de las partes entre los socios y de la distribución de las acciones con derecho a voto (generalmente ordinarias) entre los accionistas;
- b) de los acuerdos entre socios o accionistas que transfieran u otorguen poderes propios de las partes o de las acciones a otros socios o accionistas o a terceros para representarlos en las decisiones de la sociedad;
- c) de la constitución del propio directorio de la sociedad anónima, para verificar las personas que ocupan cargos de dirección;
- d) de cualquier otro elemento material que pruebe la relación de subordinación o mando entre controlador y controlado (incluso la correspondencia comercial, planes comerciales o de producción y suministros definidos por el controlador, etc.)

El control indirecto es aquel hecho a través de otra persona. Generalmente, los socios o accionistas constituyen lo que se denomina sociedad de control, más conocida como “holding”, y, por intermedio de éstas, controlan otras empresas (sociedades).

El análisis del control se realiza sobre el contrato social y sus respectivas modificaciones, los estatutos sociales y el libro de acciones (obligatorio en las sociedades anónimas), así como de las actas de las asambleas de accionistas y de los balances e informes anuales, además de otros documentos como contratos que otorgan derechos de votos, o instrumentos de mandato, con el mismo efecto práctico.

Los directorios empresariales también son instrumentos útiles en la investigación pues revelan las redes de participaciones y controles entre las empresas a escala mundial.

Cuando el control es de hecho, y no se manifiesta en los registros y evidencias ordinarios mencionados anteriormente, es posible demostrar con cualquier elemento material que pruebe la relación de subordinación o de mando entre controlador y controlado, como ser las instrucciones para el ejercicio de la gerencia, la correspondencia comercial, los planes comerciales, de producción y abastecimiento definidos y aprobados por el controlador, etc.

Es importante recordar aquí las relaciones comerciales basadas en contratos de concesión, franquicia, etc., que, dependiendo de su tenor, pueden colocar a las cedentes o franquiciantes, de hecho o de derecho, en una posición de imponer limitaciones o dictar órdenes a las concesionarias o franquiciadoras, estableciéndose

formas de control indirecto, incidiendo en la hipótesis de vinculación prevista en el artículo 15.4 e) del Acuerdo.

B.4.- Intermediación en la compraventa

En el Acuerdo, en el artículo 1.1 d), la vinculación se establece entre “comprador y vendedor”. Puede ocurrir, que entre el comprador y el vendedor, una tercera persona intermedie, en la condición de importador o exportador, sin ningún papel de intervención en la operación comercial que justifique su posición en la transacción, tratándose de un mero “facturador” o “consignatario” de la mercadería, encubriendo la vinculación entre los reales comprador y vendedor.

B.4.1.- Importador / comprador

Por razones de orden práctico y de especialización de la actividad, puede ser que el comprador, es decir, aquél que realiza la operación comercial, no sea el importador identificado en la Declaración de Importación (aparente), y que éste haya actuado por cuenta y orden del primero. Es probable, incluso que el último sea responsable fiscal por la operación, sin embargo, el primero (oculto) es el que posee las informaciones comerciales y contractuales, capaces de esclarecerla. Así, la fiscalización debe extenderse también al comprador oculto.

En este caso, toda importación realizada por el importador aparente que termina siendo “vendida” al comprador oculto, puede ser verificada a través de una inspección en las documentaciones de las ventas del importador aparente, o hasta en la contabilidad a través del registro de las mercaderías en la cuenta de “importaciones por cuenta y orden de terceros”.

Una vez identificada y confirmada la condición del verdadero contratante, se deberá determinar la relación entre el comprador oculto y el exportador, y verificar si son o no personas vinculadas.

B.4.2.- Exportador / vendedor

Otra forma de relación se puede dar entre un exportador que es mero emisor de la factura por la mercadería. Esta situación es más difícil de ser detectada. Si el exportador no es el fabricante, tampoco distribuidor del fabricante, y tampoco opera en el comercio mayorista o minorista; pero surge como un simple emisor de la factura por la mercadería, entonces puede que sea agente de ventas o corredor de las mercaderías. Descartadas estas situaciones, por ejemplo, a través de la verificación de que el importador no mantuvo contacto comercial con el exportador (por teléfono, fax o correspondencia) y que la remesa de divisas tiene como beneficiario a una tercera persona sin ninguna relación con el exportador, es probable que el exportador sea un simple emisor de la factura, no existiendo relación directa en la operación comercial entre éste y el importador en el Estado Parte.

En estos casos resulta necesario interrogar al importador acerca de la persona con quien, de hecho, realizó la operación comercial (¿quién es el beneficiario de la remesa de divisas?) y verificar si son o no la misma persona o personas vinculadas y buscar determinar cual es el papel del exportador que facturó las mercaderías, pues éste puede estar actuando como comisionista o corredor, con

las repercusiones sobre los ajustes del valor en aduana, conforme a lo dispuesto en el artículo 8 del Acuerdo.

El hecho de que el exportador no sea una empresa industrial o comercial, no tenga números telefónicos o puntos de contacto, no tenga un sitio en Internet o no posea correspondencia comercial con el importador, no posea una oficina propia, genera sospechas de que se trata de un simple emisor de factura, o incluso que la factura es apócrifa y que el exportador no existe de hecho.

C.- Influencia de la vinculación en el precio

La influencia en el precio se puede verificar directamente mediante la comparación entre la lista de precios del exportador y el precio de exportación tomando en cuenta la cantidad y el nivel comercial correspondiente; puede ser admitida expresamente por el importador; e, indirectamente, mediante la comparación con precios de mercaderías idénticas o similares previamente aceptados por la Administración de Aduana en operaciones entre firmas no vinculadas. La utilización de estos criterios para medir la influencia de la vinculación no es obligatoria por parte de la Administración de Aduana.

El Acuerdo no establece criterios objetivos para demostrar que la vinculación influyó o no en el precio. Expresa que el valor de transacción se aceptará y las mercaderías se valorarán según las disposiciones del párrafo 1 del artículo 1, siempre que el importador pueda demostrar que tal valor se aproxima mucho a alguno de los establecidos en los incisos i) a iii) del artículo 1 párrafo 2 literal b).

Cuando la autoridad aduanera competente pueda demostrar que la vinculación influyó en el precio, deberá comunicar este hecho al importador, dándole oportunidad razonable para contestar.

La prueba de la influencia de la vinculación, puede eventualmente encontrarse en la propia contabilidad. Entre partes relacionadas es práctica contable habitual distinguir las operaciones realizadas entre firmas controladas y controladoras, del mismo grupo empresarial. Es usual en los informes y balances anuales mencionar los criterios utilizados para definir los precios de las mercaderías vendidas entre empresas vinculadas.

Tres son los métodos recomendados para ser utilizados en el análisis de la contabilidad: 1º) el del precio fijado usando el de mercaderías vendidas en las mismas condiciones comerciales en un mercado económicamente similar a un comprador no relacionado con el vendedor; 2º) el del precio de la reventa, según el cual dicho precio se reduce en un margen, que representa la utilidad del revendedor para recuperar sus costos y obtener un lucro apropiado; 3º) el precio igual al costo del proveedor incrementado en un margen apropiado, debiéndose tener presente que pueden surgir dificultades para determinar los elementos del costo así como de dicho margen.

Como se ve, los métodos descritos en el Acuerdo se adecuan a los principios de contabilidad generalmente aceptados utilizados para valorar las operaciones realizadas entre partes vinculadas.

4.6.2. - Análisis contractual

Finalizados los estudios preliminares, se analizarán las características de la operación comercial, verificando si los demás requisitos para la aplicación del primer

método de valoración se cumplen, en caso positivo, se determinará el valor en aduana por este método.

En el análisis contractual la autoridad aduanera competente verificará:

- a) Si existen restricciones a la cesión o utilización de las mercaderías por el comprador, y si las hay, de que tipo son esas restricciones;

Cuando las restricciones no fueran las admisibles según los incisos i) a iii) del artículo 1 párrafo 1 literal a) del Acuerdo, no será posible la utilización del primer método;

- b) Si la venta o el precio no dependen de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercaderías a valorar;

En caso de que existan dichas condiciones o contraprestaciones, y no sea posible determinar un valor con relación a las mercaderías objeto de valoración, tampoco será posible la utilización del primer método;

- c) Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercaderías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Acuerdo;

En caso de que existan dichas reversiones y éstas no sean cuantificables o pasibles de ajustes adecuados, no será posible la utilización del primer método;

- d) Si no se cumplen cualquiera de las hipótesis mencionadas anteriormente que impidan la aplicación del primer método, se deberá determinar si corresponde efectuar los ajustes al precio, para determinar el valor en aduana, en los términos del artículo 8, párrafos 1 y 2 del Acuerdo. En caso positivo, determinar los montos de los respectivos ajustes.

En el análisis contractual, la autoridad aduanera competente, en posesión de todos los elementos de hecho que hacen a la operación comercial, y de las informaciones que en la etapa anterior haya recogido, verificará si están incluidos en el valor en aduana todos los elementos que en materia contractual o comercial correspondan.

A.- Restricciones a la cesión o utilización de las mercaderías por el comprador

Una compraventa implica la transmisión de la propiedad de las mercaderías y con ellas todas sus prerrogativas (usar, gozar y disponer). Son atípicas las restricciones a dichas prerrogativas para quien adquiere el dominio, especialmente si se tratan de cosas muebles.

Sin embargo, existen restricciones admisibles que pueden tener origen en la ley o en la voluntad de las partes, establecidas en el artículo 1.1 a) incisos i) a iii) del Acuerdo. Las restricciones de naturaleza contractual son las que interesan a la fiscalización, en la medida que afecten sustancialmente el valor de las mercaderías.

El Acuerdo no define el alcance de la expresión "... no afecten sustancialmente al valor de las mercaderías" y remite cada situación a un análisis particular.

Si hay restricciones, probablemente existe un contrato escrito entre el exportador y el importador. Las mismas pueden no establecerse necesariamente en un contrato de compraventa, y se pueden encontrar en un contrato de derechos de distribución o representación comercial de las mercaderías en cuestión.

Sin elementos de prueba de que tales restricciones existen, no es posible inferirlas simplemente. La prueba puede ser recogida del propio contrato o de cualquier otro documento (correspondencia comercial, indicaciones en el propio embalaje de la mercadería, etc.) que consigne, claramente, la restricción.

B.- Venta o precio sujetos a condiciones o contraprestaciones

El Acuerdo distingue entre condiciones y contraprestaciones cuyos valores podrán ser determinados en relación con las mercaderías objeto de valoración. Múltiples y variadas condiciones y contraprestaciones se encuentran en los contratos comerciales habitualmente. Cuando no sea posible cuantificarlas, no se podrá aplicar el primer método de valoración.

Por el contrario, cuando sea posible cuantificarlas y estuvieren relacionadas con las mercaderías importadas, el correspondiente valor se deberá incorporar al precio realmente pagado o por pagar (Opinión Consultiva 16.1 del Comité Técnico de Valoración de OMA).

Entre las condiciones y contraprestaciones no cuantificables, algunos ejemplos se mencionan en la Nota Interpretativa al artículo 1 del Acuerdo:

- a) el vendedor establece el precio de las mercaderías importadas a condición de que el comprador adquiera también una cierta cantidad de otras mercaderías;
- b) el precio de las mercaderías importadas depende del precio o precios a que el comprador de las mercaderías importadas vende otras mercaderías al vendedor de las mercaderías importadas;
- c) el precio se establece condicionándolo a una forma de pago ajena a las mercaderías importadas, por ejemplo, cuando éstas son mercaderías semiacabadas suministradas por el vendedor a condición de recibir cierta cantidad de las mercaderías acabadas.

Las condiciones o contraprestaciones deben estar directamente relacionadas con las mercaderías objeto de valoración. Normalmente la prueba de su existencia podrá estar en un contrato de suministro entre el exportador y el importador, así como también se podrá encontrar en la correspondencia comercial intercambiada entre ambos.

C.- Producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización posteriores de las mercaderías que se revierta directa o indirectamente al vendedor.

Esta situación, establecida en el artículo 1.1. c) del Acuerdo también puede ser un motivo que impida la aplicación del primer método de valoración, cuando no se puedan efectuar los ajustes correspondientes, de conformidad con las disposiciones del artículo 8.

El concepto de producto de la reventa implica la participación en el precio o en el beneficio de la reventa. Es directa cuando se paga o se acredita directamente al proveedor, e indirecta cuando se paga a terceros, en nombre (por orden o

conveniencia) del proveedor. Estas participaciones surgen generalmente a partir de un contrato entre el comprador y el vendedor, independientemente de las disposiciones societarias de uno y otro.

La participación en los resultados es un beneficio que no puede calcularse en el momento de la importación, pero si es posible su determinación, las mercaderías podrán ser valoradas de acuerdo al primer método.

Dicha participación puede ser verificada en la contabilidad, a través de las cuentas que reflejen la distribución de utilidades y su asignación a socios o accionistas o a través de las remesas al exterior de los beneficios a los socios o accionistas extranjeros.

D.- Precio declarado, precio contratado y valor en aduana

En la compraventa, el vendedor se compromete a entregar mercadería a cambio de determinado precio al comprador que, a su vez, se compromete a pagar por la misma mercadería.

Deben resaltarse algunos aspectos no explícitos:

- a) no se exige que el contrato sea escrito;
- b) el precio debe expresarse en una unidad monetaria, el cual podrá ser pagado bajo una forma diferente (cartas de crédito o instrumentos negociables) y continúa siendo una compraventa;
- c) si el precio se estipula bajo una forma diferente a una unidad monetaria, desvirtúa la venta convirtiéndola en una permuta (no se aplica el primer método de valoración);
- d) el precio pagado a un tercero, ajeno o no a la operación comercial, en beneficio del vendedor, no desvirtúa el contrato de compraventa;
- e) el precio podrá ser pagado antes, después o en el momento de recibir la mercadería, según lo que se estipule en el contrato de compraventa;
- f) el precio podrá ser pagado de una sola vez o en forma fraccionada;
- g) el precio puede estar sujeto a condiciones;
- h) el precio podrá ser determinado en un momento futuro, posterior a la entrega de la mercadería, conforme a las cláusulas del contrato;
- i) el precio determinado unilateralmente, aceptado por la otra parte, no desvirtúa la operación de compraventa.

Algunos de estos aspectos ya fueron analizados en el Manual, pero en este punto se procura analizar el elemento precio, que es esencial en la compraventa y fundamental en la ecuación del valor en aduana (**VA=VT= precio + ajustes**).

Los presupuestos para el análisis del precio son que la operación sea de hecho y de derecho una compraventa y que ninguna de las situaciones en las que se encuentren el exportador y el importador, considerando a uno en relación al otro, sean tales que el precio no pueda ser determinado, o que se encuentre influenciado y por tanto no pueda ser aceptado a los fines aduaneros.

Las preguntas que deben ser respondidas en la fiscalización son:

- 1º) ¿cuál es el precio de la transacción?

2º) ¿el precio declarado es el precio real de la transacción?

3º) ¿el precio se refiere solamente a la mercadería objeto de la transacción?

4º) además del precio de la transacción, ¿se deben efectuar ajustes para determinar el valor en aduana?

Colocar estas preguntas, en este orden, tiene apenas la intención de organizar un proceso lógico, porque, de hecho, el análisis de las mismas se realiza simultáneamente, considerando que la base sobre la que se realiza este análisis es uno solo, el contrato, que deberá ser cotejado con la declaración del importador.

D.1.- Contrato y factura

No siendo obligatorio el contrato por escrito, la autoridad aduanera competente deberá indagar en primer lugar, si existe un instrumento escrito bajo cuyas cláusulas se haya realizado la operación fiscalizada.

En algunos contratos de abastecimiento, que abarquen un cierto período de tiempo y en donde el importador se comprometa a adquirir con exclusividad una determinada cantidad de mercadería, puede ocurrir que el precio no se encuentre definido y que sea objeto de negociación en cada envío, o sea, el precio se establece en contratos de compraventa singulares.

El contrato de compraventa entre comprador y vendedor puede ser verbal, pero es más frecuente que ambos prefieran escribirlo, pues esto les proporciona seguridad jurídica. Esta forma escrita no se materializa necesariamente en un texto organizado y sistematizado titulado "contrato de compraventa". Es mucho más común que los contratos se instrumenten a través de la correspondencia epistolar entre comprador y vendedor (pedidos y confirmación de pedidos) realizada también vía fax o correo electrónico. La propia factura, dependiendo de las informaciones que contenga, puede ser considerada instrumento del contrato, resultando común que cumpla esta finalidad.

Es fundamental que, en el marco de la fiscalización, la autoridad aduanera competente solicite al importador que presente además de los contratos (de suministro, de compraventa, de representación, de distribución, etc.), la correspondencia comercial intercambiada entre las partes: pedidos, confirmación de pedidos, listas de precios del proveedor, etc.

La utilización de la factura es universal en el comercio exterior y muchas veces sintetiza el contrato de compraventa. En los Estados Partes, constituye un documento complementario obligatorio de la Declaración de Importación.

D.1.1.- Autenticidad de la factura

Con frecuencia, la factura es el único documento presentado con la Declaración de Importación que registra el contrato existente entre exportador e importador y, muchas veces, hay dudas sobre su propia autenticidad.

Las dudas en cuanto a la autenticidad de la factura deberán ser investigadas conforme a los procedimientos establecidos en la legislación interna de cada Estado Parte.

En caso de dudas acerca de la autenticidad de los contratos o de las listas de precios se deberá aplicar el mismo procedimiento.

D.1.2.- Realidad de la factura

Pueden surgir fundadas sospechas de que la factura no refleja la realidad del precio de la transacción, ya sea porque el precio es muy diferente de los utilizados en la rama de comercio de que se trate, o por denuncias pormenorizadas que la contradicen.

En esta hipótesis la autoridad aduanera competente puede solicitar al importador y/o al transportista que presenten copias de los documentos de la Declaración de Exportación del proveedor. En caso de que no cumplan, se podrá solicitar dicho documento a la Administración de Aduana del país exportador siempre que exista un convenio de cooperación o de asistencia mutua administrativa con el mismo.

En la misma hipótesis, y siempre que la legislación del Estado Parte así lo permita, la autoridad aduanera competente debe evaluar la posibilidad y la conveniencia de realizar procedimientos en el establecimiento del importador para la búsqueda e incautación de documentos con la finalidad de producir pruebas.

D.2.- Análisis del precio

Para analizar el precio se deben cotejar todos los elementos recogidos en la fiscalización, como ser la Declaración de Importación, la declaración del valor en aduana, el contrato, la correspondencia comercial, la lista de precios del proveedor, la contabilidad, los documentos cambiarios y bancarios, con la factura y verificar la razonabilidad del precio declarado.

Cabe resaltar, que los elementos presentados por el importador también deberán ser cotejados con la Declaración de Importación, la declaración del valor en aduana, el documento de transporte, la póliza de seguro, la factura, el certificado de origen y demás documentos, buscando la concordancia de unos con los otros.

Un precio “bajo” no necesariamente implica una subvaloración, pero puede estar asociado a una operación comercial más compleja, debiéndose analizar la posible existencia de conceptos a incorporar a dicho precio.

En el análisis del precio declarado, la autoridad aduanera competente debe considerar los siguientes aspectos:

- a) se admiten descuentos en función a la cantidad comercializada, que sean concedidos con anterioridad a la importación, en forma general, siguiendo un esquema fijo establecido por el proveedor, o en razón del pago anticipado, debidamente comprobados;
- b) la moneda en que fue negociada y facturada la mercadería y la declarada por el importador y su correcta conversión a la moneda del Estado Parte.

En el primer caso, cuando los descuentos no cumplan con los requisitos legales sus montos deberán ser incorporados al precio; en el segundo caso, si existe divergencia en la conversión de la moneda, se procederá a una reconversión en la moneda del Estado Parte.

Se debe considerar que los descuentos mencionados en las Opiniones Consultivas 5.1 a 5.3 y 15.1 del Comité Técnico de Valoración de la OMA, no son los únicos que pueden aplicarse en las operaciones comerciales, sino que también existen otros, no mencionados expresamente en dichos textos.

En el valor de transacción definido en el artículo 1 del Acuerdo, independientemente del nombre usado por el importador para identificar los descuentos (descuento, descuento especial, precio de ocasión, fin de stock, liquidación, entre otros), los mismos serán considerados, siempre que no exista prueba en contrario obtenida por la autoridad aduanera competente, que permita descartar la aplicación del primer método.

E.- Ajustes al precio realmente pagado o por pagar

Además del precio pagado o por pagar, pueden surgir otros elementos que forman parte del valor en aduana. Esos elementos están previstos en el artículo 8 del Acuerdo.

Los elementos citados en el artículo 8.1 a) del Acuerdo serán añadidos siempre que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar y que corran por cuenta del comprador:

- a) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
- b) el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercaderías de que se trate;
- c) los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.

E.1.- Comisiones y corretajes

Con relación a las comisiones, es fundamental analizar el caso teniendo en cuenta lo establecido en la Nota Explicativa 2.1 del Comité Técnico de Valoración de la OMA, considerando que las mismas pueden ser remuneraciones a personas, residentes tanto en el exterior, como también en el Estado Parte.

Las comisiones pueden ser generadas por la intervención de tres tipos diferentes de agentes o comisionistas: de venta, de compra y corredor.

Entre las formas de relacionamiento que se pueden dar entre el comprador, el vendedor y el comisionista se pueden mencionar:

- 1- En todos los casos en que el comisionista actúa en nombre y por cuenta del comprador, su comisión no forma parte del valor en aduana.

Se debe resaltar que en algunas operaciones comerciales, el agente de compra firma el contrato y emite su propia factura al importador, haciendo constar por separado el precio de las mercaderías y su remuneración. El simple hecho de volver a facturar las mercaderías no lo convierte en vendedor. Considerando que el valor de transacción según el Acuerdo es el precio realmente pagado o por pagar al vendedor, la Administración de Aduana puede solicitar al declarante que presente la factura emitida por éste, así como los documentos probatorios del valor declarado.

La omisión del importador de presentar ante la aduana la factura comercial emitida por el vendedor para el agente, u otro elemento de prueba que acredite la venta, podrá impedir la comprobación y aceptación del precio realmente pagado o por pagar.

- 2- Actuando en nombre y por cuenta del vendedor, o como corredor independiente, el comisionista intermedia en el negocio, siendo la importación hecha directamente del vendedor para el comprador; en este

caso, al no estar incluida su comisión en el precio facturado, la misma deberá ser pagada por el comprador, en el Estado Parte o en el exterior, debiendo ser añadida al precio realmente pagado o por pagar.

- 3- Actuando en nombre y por cuenta del vendedor, el comisionista importa (pero no compra) la mercadería encomendada y la vende al comprador en el Estado Parte. Su comisión está incluida en el precio de la mercadería en el momento de la venta en el mercado interno. El valor de esta comisión debe ser añadida al precio realmente pagado o por pagar.

E.1.1.- Costo de envases y embalajes, mano de obra y materiales

En este punto es importante verificar en qué condiciones la mercadería fue entregada por el exportador y cómo llegó al Estado Parte importador, para determinar si, entre un momento y otro, el importador se hizo cargo de estos gastos.

Naturalmente, en la propia factura o en el documento de transporte puede haber elementos que indiquen cómo el proveedor entregó las mercaderías y cómo fueron finalmente embaladas/acondicionadas. Con esta información se podrá verificar si antes de la llegada al Estado Parte hubo incrementos o cambios de embalajes/acondicionamiento.

Se debe descartar la posibilidad de que tales modificaciones hayan sido efectuadas por el transportista y sus respectivos costos estén incluidos en el flete.

Los registros contables pueden proveer informaciones útiles para esclarecer estas materias.

E.2.- Prestaciones

Los elementos citados en el Art. 8.1 b), son:

- a) los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercaderías importadas;
- b) las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercaderías importadas;
- c) los materiales consumidos en la producción de las mercaderías importadas;
- d) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercaderías importadas.

El valor, debidamente repartido, de los elementos arriba mencionados se añadirá, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercaderías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar.

Los primeros tres ítems se refieren a ramas de negocios de bienes de consumo no duraderos (confecciones, calzados, etc.), donde pequeñas unidades industriales son contratadas por un distribuidor o por una gran industria para ejecutar

las tareas de producción. De hecho, en esta modalidad entre proveedores y comprador, los modelos y las marcas pertenecen al comprador, y los proveedores son meros prestadores de servicios; hasta la provisión de materias primas esenciales pueden ser hechas por el comprador.

E.2.1.- Materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercaderías importadas

El ajuste en este caso, se refiere a elementos materiales que son incorporados a las mercaderías importadas suministrados directamente por el comprador o por terceros contratados para este fin. Estos terceros pueden estar radicados en el país de importación, en el país de exportación o en cualquier otro país.

Téngase presente que estos ajustes solo pueden ser efectuados cuando fuera posible determinar un valor para estos suministros, aún cuando hayan sido proporcionados gratuitamente o a precios reducidos. El importador deberá demostrar el valor real de los mismos.

E.2.2.- Herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercaderías importadas

Se trata aquí de elementos que si bien no se incorporan a las mercaderías importadas, son utilizados en la producción de las mismas.

Para el reparto del valor de estos suministros deberán considerarse los procedimientos mencionados en la Nota Interpretativa al artículo 8 del Acuerdo.

E.2.3.- Materiales consumidos en la producción de las mercaderías importadas

Estos suministros se refieren a materiales que pierden su identidad física a medida que son consumidos en el proceso productivo de las mercaderías importadas.

Las observaciones hechas en el punto relacionado a los materiales incorporados, se aplican también en este caso.

E.2.4.- Trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercaderías importadas

Con relación a este último elemento, se puede estar en presencia de negocios que involucran a grandes empresas en ambos lados de la operación, contando además con proyectos de ingeniería realizados por empresas diferentes.

En estos casos, seguramente existirán contratos escritos que regulan las relaciones entre todos estos agentes. Asimismo los registros contables pueden proveer informaciones útiles para esclarecer estos negocios y proyectos.

Si el proyecto pertenece al importador, se deberá investigar si fue realizado en el Estado Parte o en el exterior. En este último caso se deberá determinar su valor para adicionarlo al precio de la mercadería importada.

E.3.- Cánones y derechos de licencia.

Una infinidad de productos de consumo ostentan imágenes buscando mejorar su posición en el mercado y garantizar así precios mayores. Es común en estos casos que cada fabricante o distribuidor de mercaderías adquiera directamente su licencia del titular o agente licenciador para utilizar las imágenes en la producción propia o en la producción encomendada a terceros proveedores nacionales o extranjeros. En estos casos en la medida en que esta licencia no sea condición de venta de la mercadería no se procederá al correspondiente ajuste.

Cuando la imagen aplicada a la mercadería importada haya sido licenciada por el propio proveedor/exportador, puede ocurrir que éste transfiera al importador la obligación de pagar por la licencia, además del precio facturado. En este caso se deberá añadir el valor de la licencia al precio realmente pagado o por pagar.

En otra hipótesis, este mismo proveedor podrá cobrar la licencia incluyéndola en el precio realmente pagado o por pagar de las mercaderías. En este caso no se deberá efectuar ningún tipo de ajuste

La fiscalización deberá determinar si los productos importados poseen o no marcas, imágenes o símbolos licenciados y, en caso positivo, se verificará la titularidad de la licencia. Si el titular fuera el proveedor se comprobará la existencia de pagos de derechos de licencia no incluidos en el precio facturado, para proceder al correspondiente ajuste.

Otra situación se puede plantear cuando un inventor crea un proceso industrial original para producir una determinada mercadería. Este proceso utiliza una máquina especialmente diseñada para realizarla. Incapaz o desinteresado en producirla y comercializarla aisladamente, contrata a una empresa industrial para hacerlo y representar sus derechos de patente ante terceros que deseen adquirirla. Por el contrato las partes establecen que en cada unidad comercializada deberá el fabricante percibir del adquirente cánones que, deben ser pagados directamente al titular de la patente. En la fiscalización se deberá sumar al precio pagado por la máquina el valor pagado en concepto de cánones, para determinar el valor en aduana, por constituir una condición de venta.

Totalmente diferente es la situación en que el licenciado/importador contrata a una empresa en el exterior para producir, sobre pedido, los equipamientos referidos. En este caso, pagará los cánones al titular de la patente y el precio de la máquina importada al fabricante extranjero, ajeno al contrato de tecnología. Estos cánones no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar.

E.4.- Reversiones

Con relación al artículo 8.1 d) del Acuerdo – producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercaderías que se revierta directa o indirectamente al vendedor - este tema ya fue tratado en el análisis del artículo 1.1 c) del Acuerdo (Capítulo III, punto 4.6.2.C de este Manual).

E.5.- Flete, seguro y gastos conexos

Los elementos citados en el artículo 8.2 a), b) y c) del Acuerdo son:

- a) los gastos de transporte de las mercaderías importadas hasta el puerto o lugar de importación;
- b) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercaderías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y
- c) el costo del seguro.

Conforme al artículo 5 de la Decisión CMC N° 13/07, los elementos arriba mencionados se incluirán en el valor en aduana, cualquiera sea la condición de entrega de la mercadería negociada entre el importador y el exportador, así como el método de valoración utilizado.

Aún cuando el transporte sea gratuito o realizado por el propio importador, el costo relativo al mismo debe ser incluido en el valor en aduana, tomando como base los costos normalmente incurridos en la modalidad de transporte utilizada, para el mismo trayecto.

En relación al seguro, pueden realizarse Declaraciones de Importación sin declarar este elemento, ya sea con un INCOTERM FOB, pero contratado por el importador, o que no exista un contrato de seguro. El costo relativo a este elemento debe ser incluido en el valor en aduana.

Cuando se omitan o no estén completos los elementos relativos al párrafo 2 del artículo 8 del Acuerdo, los registros contables pueden proveer informaciones útiles para esclarecer estas materias.

4.6.3. - Análisis contable

A.- Introducción

La decisión de examinar los registros contables, sea del importador o de otros contribuyentes que estén relacionados con las operaciones de importación deriva de la necesidad de la Administración de Aduana de:

- 1- comprobar que todas las operaciones declaradas por el importador están debidamente registradas en su contabilidad;
- 2- cotejar si los valores declarados coinciden con los registrados en su contabilidad;
- 3- verificar la existencia de otros elementos que formen parte de la operación de importación, pero que no fueron correctamente declarados;
- 4- identificar otros documentos de la operación comercial que sean de interés a los fines de la valoración aduanera.

La fiscalización de la contabilidad no es el único procedimiento que se debe realizar a los fines de la valoración en aduana. Pueden no existir registros contables porque el contribuyente no está obligado a su utilización. En este caso, será conveniente recurrir a otros tipos de documentos (libro de caja u otros registros) utilizados por el contribuyente.

La fiscalización deberá asegurarse que los libros contables presentados cumplen con los requisitos legales y reglamentarios de los Estados Partes.

B.- Examen de los registros contables

De manera general, cuando se inicien los procedimientos del examen de los registros contables del contribuyente se le solicitará por escrito que presente:

- 1- documentos comerciales (contratos de representación o de distribución, de abastecimiento, de asistencia técnica, de asistencia comercial, de garantía, de financiamiento, etc.) referentes a la operación en estudio, en caso de que aún no hayan sido presentados;
- 2- documentos legales que atribuyen poderes a la persona que represente al contribuyente, para recibir las solicitudes, proveer los documentos y realizar declaraciones relativas a la operativa de comercio exterior;
- 3- libros y registros contables de la empresa correspondientes al periodo que está siendo examinado;
- 4- el plan de cuentas de la contabilidad;
- 5- copia de la correspondencia comercial relativa a la operación (factura pro forma, cotización, listas de precios, cartas de oferta y correspondencia en general);
- 6- copias de las facturas comerciales de compra, de los documentos de transporte y de los contratos de seguros;
- 7- copias de los documentos de constitución de la empresa y de sus modificaciones debidamente registradas.

En el desarrollo de la fiscalización se debe observar el cumplimiento del plazo legal para la intervención de los documentos y registros según la legislación vigente en cada Estado Parte.

C.- Plan para la ejecución del análisis de los registros contables

Para analizar los registros contables deberán realizarse las siguientes tareas:

- 1- verificar en la contabilidad del importador los registros correspondientes a la adquisición de las mercaderías, al flete y seguro, al pago de los impuestos correspondientes ocasionados al momento de la importación y a los costos del despacho aduanero:
 - 1.1- identificar en el plan de cuentas de la contabilidad las cuentas que pueden ser utilizadas para el registro de las compras y de los pagos de las mercaderías importadas tales como: proveedores, proveedores del exterior, mercaderías, costos de producción, etc.;
 - 1.2- identificar cuentas que pueden estar encubriendo costos no declarados, como por ejemplo: pagos de servicios al exterior, pagos de servicios, licencias, cánones, otros costos, etc.;
 - 1.3- verificar si en las cuentas mencionadas en los numerales anteriores existen valores referidos a la operación comercial objeto de análisis;
 - 1.4- de ser necesario, solicitar los documentos que den soporte a los registros contables y copias de los mismos.

- 2- Verificar los contratos de cambio o las transferencias al exterior referentes a los pagos correspondientes a la importación de las mercaderías (mercaderías, flete, seguro), examinando la documentación pertinente y cotejando incluso sus números y valores. (Por ejemplo, cotejar el número de la factura que consta en el contrato de cierre de cambio con el de la factura comercial presentada, haciendo lo mismo con relación al documento de transporte y el seguro):
 - 2.1- verificar en el plan de cuentas o en los registros contables la existencia de cuentas que reflejen pagos hechos al exterior, buscando comprobar su vinculación con la operación comercial en estudio;
 - 2.2- verificar en los registros contables correspondientes si existen otros contratos relacionados directa o indirectamente con la operación, o que se vinculen con la misma a través de los ajustes previstos en el artículo 8 del Acuerdo;
 - 2.3- de ser necesario, solicitar los documentos que den soporte a los registros contables y copias de los mismos.
- 3- Verificar las facturas comerciales o notas fiscales emitidas y la existencia de otras relacionadas, en la venta en el mercado interno del Estado Parte importador, de las mercaderías en estudio:
 - 3.1- verificar en los registros correspondientes las documentaciones mencionadas y solicitar copias de las mismas de ser necesario.
- 4- Verificar la existencia de facturas por servicios relacionados con la venta de las mercaderías en estudio, aún cuando se refieran a ellas indirectamente:
 - 4.1- verificar en los registros correspondientes las documentaciones mencionadas y solicitar copias de las mismas de ser necesario;
 - 4.2- verificar si existen facturas de servicios que caractericen una condición o contraprestación, con personas físicas o jurídicas que adquieran las mercaderías importadas o las resultantes de la industrialización de esas mercaderías.
- 5- Verificar si existen los siguientes documentos de pago:
 - 5.1- a empresas vinculadas en el exterior, informando los tipos y el motivo por el cual fueron efectuados;
 - 5.2- a empresas de transporte en el exterior o en el Estado Parte, en concepto de flete;
 - 5.3- a concesionarios o representantes en concepto de servicios, licencias, cánones, etc.

4.7.- Fiscalización del 2º y 3º métodos

En la fiscalización del valor en aduana de las mercaderías importadas en el que se haya declarado el valor de acuerdo con el valor de transacción de mercaderías idénticas (2º método) o de mercaderías similares (3º método), se deberá verificar que el mismo se origine en una venta para la exportación al país de importación de mercaderías que hayan sido:

- declaradas/valoradas según el primer método;
- del mismo origen que la importación analizada;
- vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento o uno aproximado al de la importación analizada;
- producidas o fabricadas, preferentemente, por el mismo productor/fabricante;
- comercializadas preferentemente en el mismo nivel comercial y en las mismas cantidades, admitiéndose ajustes al precio para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a las cantidades;
- ajustadas teniendo en cuenta las diferencias atribuibles a las distancias y a los medios de transporte, cuando los costos mencionados en el párrafo 2 del artículo 8 del Acuerdo, se encuentren incluidos en el valor de transacción;
- el más bajo de los valores de transacción de mercaderías idénticas o similares encontrados.

Eventuales ajustes al precio realmente pagado o por pagar, previstos en el artículo 8 del Acuerdo, no impiden que la Declaración de Importación sea utilizada en los métodos establecidos en los artículos 2 o 3 del Acuerdo.

Otras dos situaciones admiten la aplicación del 2º o 3º método:

- 1- cuando la Declaración de Importación (antecedente) utilizable fuera otra del mismo importador fiscalizado, que no presente los problemas o impedimentos que llevaron a rechazar la aplicación del método del valor de transacción en la Declaración de Importación sometida a examen. Dicho antecedente deberá ser minuciosamente analizado atendiendo a los requisitos para la aplicación de los métodos establecidos en los artículos 2 o 3;
- 2- cuando diversos importadores, mediante Declaraciones de Importación (antecedentes) individualizadas, importan en el mismo momento mercaderías con el mismo origen y proveedor, pero el antecedente seleccionado presenta un precio menor al declarado por los demás importadores, se puede, mediante la validación de los precios de cada antecedente, valorar la Declaración de Importación seleccionada para la fiscalización de acuerdo con el 2º método.

Al confrontar las declaraciones e informaciones proporcionadas por diferentes importadores, las Declaraciones de Importación cuyos valores en aduana hayan sido determinados aplicando el método del valor de transacción, podrán ser considerados como antecedentes utilizables para valorar las demás Declaraciones de Importación para las cuales la aplicación del primer método fue rechazado.

4.8.- Fiscalización del 4º método

Este método presenta dos variantes: el del valor de la venta en el país de importación de las mercaderías en el mismo estado en que son importadas, y el del valor de la venta en el país de importación de los productos obtenidos luego de la transformación de la mercadería importada. A la primera se denomina “método deductivo” y a la segunda “método súper deductivo”. En ambos casos se trabaja con

la deducción de costos, gastos y beneficios. Por lo tanto, la utilización de este método presupone el uso por el contribuyente de un sistema contable, que cumpla con las formalidades legales y con las normas contables adecuadas. En caso de no existir una contabilidad organizada, igualmente se podrá utilizar este método, basándose en informaciones y documentos obtenidos por otros medios (documentación comercial soporte de los registros contables, otros documentos, etc.).

La fiscalización de este método requiere conocimientos de contabilidad, de la estructura de los costos y del margen usual de beneficios en la rama de negocios en que se comercializa la mercadería importada.

Se deberá analizar la información presentada, centrando su análisis en:

- el nivel de detalle de las cuentas; si fueran presentadas de forma muy agrupada, se deberá solicitar la desagregación de sus componentes;
- la explicitación de la correspondencia de cada elemento con la cuenta o cuentas del plan de cuentas;
- la razonabilidad del criterio de prorrateo de gastos utilizados, así como la justificación del precio unitario al que se venda la mayor cantidad total de la mercadería importada (deberá constar la relación de las facturas comerciales o notas fiscales correspondientes);
- que la fijación del precio final sea consistente con el margen de beneficio usual en la rama de negocios en que se comercializa la mercadería importada.

Se seleccionarán los elementos más relevantes referidos a los gastos para cotejarlos con los documentos que dan soporte a la contabilidad; además, se comprobará que las facturas comerciales o notas fiscales justifiquen el precio unitario al que se venda la mayor cantidad total.

Se deberá constatar la consistencia de los registros actuales con los anteriores para operaciones similares; para ello deberá comparar los procedimientos contables adoptados en el pasado con la distribución de costos y gastos que fueron presentados, a fin de determinar si están de acuerdo con los criterios contables y las prácticas comerciales de la empresa. Comparando los registros de los costos y de los gastos se podrán detectar desvíos indicativos de posibles distorsiones en la determinación del valor en aduana.

Los gastos no comprobados, o indebidamente deducidos, deberán ser excluidos mediante fundamentación técnica para la determinación del valor en aduana según el 4º método. Especial atención se deberá otorgar a los criterios de distribución de costos y gastos con el objeto de evitar un incremento indebido de los mismos en su asignación al costo de la mercadería importada.

Márgenes de beneficios muy elevados también deben ser verificados en el contexto de las operaciones globales de la empresa para determinar su consistencia con el beneficio real obtenido. Al comprobar que el margen de beneficio empleado no resulta ser consistente con los que surgen del análisis de los registros contables, y en la medida que se disponga de documentos que lo demuestren, se podrá proceder a recalcular el valor en aduana de acuerdo con el 4º método.

En relación al precio unitario al que se vende la mayor cantidad total, si existieran fundadas sospechas de subfacturación del mismo, se deberá investigar dicha situación. Comprobada la misma se deberán adoptar las medidas correspondientes. En lo que respecta al valor en aduana, la diferencia de precio identificada en las ventas de las mercaderías deberá ser adicionada según este método.

Si la información brindada por los registros contables no fuera suficiente para producir un cálculo confiable del valor en aduana de conformidad con el 4º método, se deberá rechazar la aplicación del mismo mediante adecuada justificación, comunicando este hecho al contribuyente.

4.9.- Fiscalización del 5º método

Se trata de un procedimiento raramente utilizado, porque depende de informaciones que normalmente el importador no posee y que se encuentran en la contabilidad del exportador.

Normalmente en el caso de empresas vinculadas, puede ser que el importador disponga de estas informaciones y opte por la utilización de este método.

En este caso, el fiscalizador deberá considerar la consistencia de los registros contables presentados con las normas y los principios contables del país exportador, debiendo adicionar al valor calculado los costos del artículo 8.2 del Acuerdo.

Las investigaciones en el exterior para la verificación de las informaciones proporcionadas solo podrán ser efectuadas con la anuencia del productor y una vez que la Administración de Aduana del Estado Parte notifique al gobierno del país exportador y que éste no se oponga a las mismas.

Al no ser posible efectuar las verificaciones que se entiendan necesarias para corroborar los registros contables presentados, el fiscalizador deberá rechazar la aplicación de este método mediante adecuada justificación, comunicando este hecho al contribuyente.

4.10.- Fiscalización del 6º método

La utilización del 6º método de valoración en aduana, es una aplicación flexibilizada de los métodos anteriores, respetando el orden establecido en el Acuerdo, que ofrecería, en principio, menores dificultades.

Esta flexibilización no debe ser entendida como un abandono del rigor metodológico, ni como una posibilidad de utilización de valores arbitrarios o ficticios. También aquí se debe demostrar el cálculo del valor en aduana.

En este método de valoración la flexibilización debe aplicarse utilizando criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo y del artículo VII del GATT de 1994. Siempre que sea necesario, la flexibilización deberá apoyarse en una pericia técnica.

Este tipo de pericia técnica requerirá además de conocimientos técnicos sobre la mercadería en cuestión, conocimientos sobre sus aspectos comerciales.

La Administración de Aduana podrá solicitar asesoramiento a los órganos profesionales o empresariales para la designación de peritos independientes.

Este perito deberá estar en condiciones de emitir una opinión fundada acerca de cuál sería el precio de una venta para la exportación al Estado Parte importador de una determinada mercadería considerando aspectos tales como: condición de entrega, puerto de embarque, productor, país de origen, periodo, cantidad, nivel comercial, entre otros.

5.- INTERCAMBIO DE INFORMACION EN MATERIA DE VALORACIÓN

En la administración de los controles en la valoración, puede ser necesario que las Administraciones de Aduanas soliciten información exterior para comprobar la veracidad o la exactitud de los valores declarados en la aduana por los importadores.

En el marco del párrafo 2 de la Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración de OMA, y al aplicar el Acuerdo, un Estado Parte puede asistir a otro Estado Parte en condiciones mutuamente convenidas.

A tal fin, se incluye como Anexo I al presente Manual la **Guía para el intercambio de información en materia de valoración** elaborada por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA cuya configuración es la siguiente:

- Una Introducción donde se explican los antecedentes de dicha guía y la idea con la que se concibió;
- Una lista de control relativa a las medidas de comprobación en materia de valoración que la Administración de Aduana del país de importación debe tomar antes de solicitar información a la Administración de Aduana del país de exportación;
- Un conjunto de procedimientos recomendados para el intercambio de información en materia de valoración.

La Guía establece que si después de seguir los elementos pertinentes de la lista de control, existen todavía motivos razonables para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado y se sospecha la existencia de fraude, se puede solicitar asistencia a la Administración de Aduana del país de exportación, de conformidad con los procedimientos recomendados.

Cabe señalar que la información obtenida de la Administración de Aduana del país de exportación puede constituir una de las fuentes de información durante el proceso de comprobación de precios por parte de la aduana. El intercambio de información es sólo una parte de la solución para lograr una gestión eficaz en la correcta determinación del valor en aduana.

Existen otros instrumentos que abordan el intercambio de información en materia de valoración, tales como: la Decisión CMC Nº 26/06 “Convenio de Cooperación, Intercambio de Información, Consulta de Datos y Asistencia Mutua entre las Administraciones Aduaneras del MERCOSUR”, el Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal (COMALEP), entre otros.

6.- GESTIONES EN CASO DE SUBVALORACIÓN

Sin perjuicio de los procedimientos específicos establecidos en la legislación nacional, de políticas o de prácticas seguidas en el Estado Parte, cuando, al verificar una declaración, resulta evidente que el valor declarado está subvalorado, pueden tomarse las siguientes medidas:

6.1.- Sospecha de fraude en materia de valor

Cuando se sospecha de un fraude en materia de valor, como por ejemplo una subvaloración deliberada, informar, si procede, a la autoridad aduanera competente para la investigación lo antes posible. Puede darse tal caso cuando se presente documentación falsa, por ejemplo, facturas dobles, documentos falsos de transporte, declaración falsa respecto al precio unitario, entre otros.

6.2.- Casos en que no se sospecha fraude (errores cometidos de buena fe, o interpretación errónea)

Se tomarán las medidas siguientes:

- (a) rectificar los errores cometidos de buena fe;
- (b) determinar la importancia de la subvaloración;
- (c) pedir al importador que prepare una relación de declaraciones anteriores de mercaderías (la relación debe cubrir el período que especifique la legislación o la política del Estado Parte, hasta la fecha en que se iniciaron las investigaciones) con las siguientes indicaciones:
 - (i) lugar de importación, número y fecha de la declaración,
 - (ii) valor declarado,
 - (iii) tipo de cambio, en su caso,
 - (iv) tipo de derecho aplicable,
 - (v) derechos pagados en menos por cada declaración;
- (d) establecer una relación según el anterior apartado, basada en informaciones que las Administraciones de Aduanas tienen a su disposición;
- (e) cotejar los cálculos y la selección de las declaraciones con los archivos de la empresa;
- (f) extender una carta de intimación para que se paguen los derechos no pagados;
- (g) cerciorarse de que se ha establecido un procedimiento de lucha contra el fraude para futuros controles.

CAPÍTULO III

1.- BASES DE DATOS COMO INSTRUMENTO DE EVALUACIÓN DE RIESGOS

1.1.- Consideraciones sobre gestión de riesgos en relación con el control en la valoración

A las Administraciones de Aduanas no les es posible ni necesario verificar periódicamente todos los datos de las declaraciones en aduana de todas las mercaderías importadas. Por consiguiente, resulta indispensable algún tipo de selección. Esta se puede realizar de dos formas distintas. La primera consiste en realizar verificaciones aleatorias y la segunda en adoptar un planteamiento basado en el riesgo. Un planteamiento basado en el riesgo resulta más eficaz y preciso que las verificaciones aleatorias. Ahora bien, en algunas ocasiones, las verificaciones aleatorias pueden resultar útiles en la selección de las mercaderías para su reconocimiento o en la comprobación del valor en aduana. Esta circunstancia podría utilizarse provechosamente para establecer nuevos parámetros de riesgo.

El Capítulo 6 de las Directrices del Anexo General del Convenio de Kyoto modificado (Control aduanero) y la Directiva CCM Nº 33/08 "Norma relativa a la Gestión de Riesgo Aduanero" incluyen las siguientes definiciones en relación con el término "riesgo":

- Indicadores de riesgo: criterios específicos que, en su conjunto, se emplean como una práctica herramienta para seleccionar y detectar operaciones que probablemente no cumplirían con la legislación aduanera.
- Análisis de riesgo: el uso sistemático de la información disponible para determinar la frecuencia de los riesgos definidos y la magnitud de sus posibles consecuencias.
- Evaluación de riesgos: definición sistemática de las prioridades en materia de gestión de riesgos, basada en el grado de riesgo, especialmente en función de las normas y de los niveles de riesgo preestablecidos.
- Gestión de riesgo: la aplicación sistemática de prácticas y procedimientos de gestión que proporciona a la Administración de Aduana la información necesaria para manejar las operaciones y/o envíos que presentan un riesgo.

1.2.- Programa de gestión de riesgos

Tras considerar las ventajas de un planteamiento basado en el riesgo para seleccionar la carga o el importador de mayor riesgo, se debería elaborar un programa de gestión de riesgos. Se considera que la base de un programa de gestión de riesgos la constituyen los cuatro puntos siguientes: (1) identificación de los temas que suponen un riesgo (reunir indicadores de riesgo), (2) análisis y evaluación de riesgos, (3) gestión de los grados de riesgo y (4) datos que se incorporan a los temas que suponen riesgo.

1.2.1.- Identificación de los temas que suponen un riesgo

Con el fin de identificar los temas de riesgo, resulta indispensable la centralización de la información. Por consiguiente, las Administraciones de Aduanas elaborarán un programa de recopilación sistemática de datos. Las fuentes de información las constituirían, entre otras:

- Perfil del importador/empresa;
- Datos sobre la Declaración de Importación (datos sobre la declaración del valor);
- Resultados del CAP;
- Datos sobre el despacho de la exportación;
- Las declaraciones de aquellos importadores que manejan un gran volumen de operaciones de comercio exterior;
- Análisis del sector industrial involucrado:
 - Sectores industriales en los que se registra una importante cantidad de transacciones;
 - Productos alcanzados por elevados derechos de importación;
 - Incremento del volumen de transacciones de ciertos productos en comparación con el mismo período de años anteriores;
- Las declaraciones de valor de declarantes que anteriormente han subvalorado sus mercaderías;
- Los infractores reincidentes;
- Mercaderías consideradas “sensibles”;
- Sector externo al Servicio Aduanero (Cámaras, Asociaciones, Federaciones, Fabricantes Nacionales, entre otros).

En lo referente a la valoración, la determinación de los distintos temas que suponen un riesgo deberían tener en cuenta las disposiciones del Acuerdo.

1.2.2.- Análisis y evaluación de riesgos

Como se indica en las Directrices sobre Control en Aduana del Convenio de Kyoto revisado, la selección, la definición de perfiles y la detección de infracciones son parte integrante de la gestión de riesgo. Por consiguiente, se debería analizar sistemáticamente la información, recopilar y centralizar los datos con miras a seleccionar el objetivo que presente un mayor índice de riesgo.

1.2.3.- Análisis de las importaciones previo al libramiento de la mercadería

Consiste en un análisis que permite a las Administraciones de Aduanas advertir anticipadamente sobre las operaciones de importación de mercadería y detectar ciertos patrones o anomalías en las transacciones comerciales. Cuando se analizan los riesgos relativos a la valoración, los factores de selección que se tomaran en cuenta, comprenden, entre otros, los siguientes:

- Perfiles de riesgo: se puede elaborar un perfil de riesgo del importador a través del cotejo de todas sus operaciones de importación. La información

recabada puede contener: nombre del importador, código o número de identificación aduanera del importador, país de exportación y código, procedencia, precio unitario de las mercaderías, ajustes en virtud del artículo 8, el número de la Declaración de Importación, fecha, clasificación arancelaria de la mercadería importada, los derechos/impuestos pagados,

- Volúmenes de importaciones,
- Nuevos operadores,
- Valores no usuales declarados en determinadas ramas de la industria o comercio,
- Despachantes de aduana y demás auxiliares del servicio aduanero,
- Antecedentes y seguimiento de los importadores,
- Tipo de mercaderías importadas,
- Diversidad de mercaderías importadas.

Asimismo, se podrá establecer relación con otros ámbitos de la tributación, el intercambio de información entre organismos públicos pertinentes puede resultar beneficioso. A modo de ejemplo, desde el punto de vista impositivo resulta relevante conocer si las firmas y sus integrantes poseen beneficios impositivos, capacidad operativa relacionada con los volúmenes y montos importados y su situación patrimonial y fiscal.

Si bien este proceso está informatizado, se puede realizar algún tipo de análisis y evaluación de riesgos incluso sin recurrir a la informatización. Por ejemplo, la hoja de grados de riesgo a la que se hace referencia en el punto 1.2.5 de este Capítulo, constituye un modelo que puede utilizarse de forma inmediata sin ayuda de procesos informáticos.

1.2.4 Gestión de los grados de riesgo por parte de la autoridad aduanera competente

Una vez que se ha identificado y analizado el tema que supone un riesgo para seleccionar el importador o la carga de mayor riesgo de conformidad con los grados de riesgo establecidos sistemáticamente, la autoridad aduanera competente utilizará este dato en la gestión cotidiana con el fin de potenciar al máximo los recursos humanos y accionar las medidas de control correspondientes.

Las medidas de control a las que se hace referencia y que se llevan a cabo durante el despacho se encuentran dirigidas a fortalecer el ejercicio de las tareas y facultades que posee el área operativa interviniente en materia de valor, a través de la generación de un “alerta” tendiente a direccionar dicho control, y que puede involucrar las siguientes acciones, como por ejemplo:

- Requerimiento de una verificación exhaustiva de la mercadería importada.
- Mensajes emitidos al funcionario aduanero, a través del sistema informático disponible, al momento de la verificación de la mercadería.
- Solicitud de intervención de distintas áreas aduaneras e impositivas.
- Participación del sector externo en los actos vericatorios como veedores.

- Solicitud de constitución de una garantía preventiva hasta la determinación definitiva de valor, cuando los valores declarados no guarden relación con los usuales en la rama de la industria o comercio que se trate, de conformidad con los sistemas de consulta y determinación que dispongan las Administraciones de Aduanas.

1.2.5.- Datos que se incorporan a los temas que suponen un riesgo

En algunos casos, un ámbito seleccionado como tema de alto riesgo no produce los resultados previstos. Cuando esto ocurre, se debe incorporar la información adecuada al proceso de gestión de riesgos.

GRADOS DE RIESGO

TEMAS QUE SUPONEN UN RIESGO		GRADO DE RIESGO				
		Bajo	Medio	Alto	Muy alto	
1.	Subvaloración (facturación doble)					
2.	Situaciones en las que no hay venta					
3.	Venta ulterior					
4.	Vinculación entre comprador y vendedor					
5.	Ofertas globales (package deals) / expediciones fraccionadas					
6.	Descuentos					
7.	Acuerdos financieros (pago indirecto)					
8.	Valores declarados promediados					
9.	Depósitos - Pagos parciales					
10.	Descuentos - Transacciones anteriores					
11.	Tipo de cambio					
12.	Importes en moneda nacional en la factura					
13.	Comisiones de compra / venta					
14.	Gastos de corretaje					
15.	Servicios - Publicidad, garantía					
16.	Prestaciones					
17.	Gastos de pruebas y de inspección					
18.	Gastos de embalaje					
19.	Cánones y derechos de licencia					
20.	Producto de la reventa					
21.	Transporte y seguro					
	Factor	1	2	3	4	5
					Total	

La hoja de los grados de riesgo la gestionará la autoridad aduanera competente en la verificación del formulario de la declaración del valor. Los temas señalados en la hoja son los que con mayor frecuencia ocasionan declaraciones inexactas y, por ende, pérdidas de ingresos. Dicha oficina, basándose en los factores que entren en juego en las operaciones de importación (por ejemplo, mercadería, importador, país de exportación), deberá evaluar el grado de riesgo de

declaración inexacta o falsa. Teniendo en cuenta un factor numérico determinado, las declaraciones que superan cierto grado de riesgo necesitarán una comprobación más detallada.

1.3.- Base de datos de valoración que funcione como instrumento de evaluación de riesgos

El Comité Técnico de Valoración en Aduana ha redactado directrices relativas a la elaboración y la utilización de una base de datos de valoración que funcione como instrumento de evaluación de riesgos.

Estas Directrices responden a varias cuestiones relacionadas con la elaboración de una base de datos de valoración. Una base de datos de valoración es un instrumento de evaluación de riesgos que la Administración de Aduana puede utilizar junto con otros instrumentos a efectos de estimar los posibles riesgos relacionados con la veracidad o exactitud del valor en aduana declarado por las mercaderías importadas. Los valores de dicha base de datos no deben servir para determinar el valor en aduana de las mercaderías importadas, como valores de sustitución o como un mecanismo para establecer valores mínimos.

Esta base de datos podrá contener precios orientativos/guía como una herramienta de riesgo en materia de valor y los mismos podrán ser establecidos para ciertas mercaderías consideradas sensibles, permitiendo así seleccionar determinadas Declaraciones de Importación para su examen posterior. Es decir, que dicha base será además una herramienta de gran utilidad como mecanismo de selección.

Para la definición de estos precios orientativos/guías se tendrán en cuenta, fundamentalmente, cotizaciones, bases de datos de transacciones reales de mercaderías idénticas y/o similares, privilegiando siempre el país de origen, y el aporte de información de los sectores privados.

En ese sentido, es importante destacar que en concordancia con lo establecido en el párrafo 13 de las “Directrices Relativas a la Elaboración y la Utilización de una Base de Datos Nacional de Valoración que funcione como Instrumento de Evaluación de Riesgos”, las Administraciones de Aduanas no pueden rechazar el valor declarado únicamente sobre la base de una diferencia existente entre el valor declarado y el valor almacenado en la base de datos. Por el contrario, el valor o los valores almacenados en la base de datos, deberían servir únicamente como indicador de un riesgo potencial y constituir, a lo sumo, un dato inicial de orientación que ayudará a reforzar o a disipar las dudas razonables de la Administración de Aduana sobre la veracidad o exactitud del valor declarado.

Asimismo, el artículo 13 del Acuerdo prevé la posibilidad de exigir una garantía que cubra el pago de los derechos de importación y demás tributos a que pueda estar sujeta la mercadería sin rechazar el valor declarado por el importador, en forma previa al libramiento, cuando los valores declarados no concuerden respecto a los valores contenidos en la base de datos. Por otro lado, el artículo 17 del citado Acuerdo expresa que ninguna de las disposiciones contempladas en el mismo debe interpretarse en el sentido de una restricción o que ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o exactitud de toda la información, documento o declaración presentada a efectos de la valoración en Aduana.

El texto completo de las “Directrices relativas a la elaboración y la utilización de una base de datos nacional de valoración que funcione como instrumento de evaluación riesgos” se incluye en el presente Manual como Anexo II.

1.4.- Temas que suponen un riesgo para el fisco

1.4.1.- Puntos a considerar antes del libramiento de las mercaderías

- Firms importadoras de una gran cantidad y variedad de mercaderías, no orientadas a un rubro en particular,
- Firms nuevas con importantes montos importados en un período de tiempo relativamente corto,
- Valores declarados que no se encuentran comprendidos dentro de los parámetros usuales para la rama de la industria o comercio que se trate,
- Firms que no responden a las reiteradas solicitudes de documentación complementaria que le solicita la Administración de Aduana,
- Firms involucradas en denuncias efectuadas por el sector externo,
- Importadores con beneficios impositivos
- Firms e integrantes de las mismas que no exteriorizan capacidad operativa ni económica, no existiendo una correspondencia entre los montos importados con los giros comerciales y su situación patrimonial.

1.4.2.- Puntos a considerar durante el CAP

A.- Relaciones entre el comprador y el vendedor

(a) Filial que importa de la casa matriz

Para aplicar el método del valor de transacción, debe existir una venta para la exportación. Cuando las mercaderías no cambian de propietario, por ejemplo, si el exportador envía mercaderías a una sucursal o a un empleado suyo, que no está facultado para concertar contratos en su nombre según la legislación de cada Estado Parte, no puede considerarse que se haya realizado una venta.

(b) El comisionista de venta o de compra

Cuando participa en la venta una tercera parte, se ha de examinar su actuación en la transacción. Pueden darse dos situaciones:

- la tercera parte, retribuida por el vendedor o el comprador, participa en la concertación del contrato de venta entre ambos. Este comisionista actúa como intermediario en la concertación del contrato de venta y representa al vendedor o al comprador en la misma. La comisión de un comisionista de venta se incluirá en el valor en aduana;
- la tercera parte compra las mercaderías al vendedor y las revende al comprador. Así pues, se realizan dos transacciones. El margen de beneficios del comprador/revendedor queda reflejado en el valor de reventa de las mercaderías.

B. Comisiones de venta

A veces, las comisiones de venta o los gastos de corretaje no se facturan. Ahora bien, el nombre de una tercera parte que conste en la factura podría ser indicio de la intervención de un comisionista de venta. Al visitar las oficinas del importador, para efectuar la comprobación del valor declarado, se tendrá presente que podrían hallarse anotadas en los libros de cuentas o en la contabilidad financiera del importador comisiones de venta, concretamente en la partida "comisiones sobre ventas" en las cuentas "comercialización" (o "venta y distribución").

C. Comisiones de compra

El trato aplicable a las comisiones a efectos de la valoración en aduana depende de la naturaleza exacta de los servicios que presten los intermediarios. Por consiguiente, el mero hecho de constar en la factura del comisionista "comisión de compra" no justifica que ésta se excluya del valor en aduana. Las Administraciones de Aduanas deberán indagar si el comisionista ha prestado otros servicios además de representar al comprador en la compra de las mercaderías, o si el importe de la comisión corresponde a los servicios prestados.

D.- Depósitos/pagos parciales

Puede que, en las facturas presentadas, no consten los depósitos o pagos anteriores a plazos, en efectivo, por cheque, etc. Las anotaciones en las facturas, como las que se señalan a continuación, pueden indicar que se trata de tales situaciones:

- primer pago, o pago parcial solamente;
- sólo depósito;
- términos del contrato;
- pago final.

Tales prácticas son corrientes para bienes de equipo y/o para importaciones de grandes proyectos, etc. Una forma de efectuar tales pagos sería la siguiente:

- 1/3 se paga al iniciarse la producción de las mercaderías que se importarán;
- 1/3 se paga al acabarse la producción en el extranjero;
- 1/3 se paga al llegar las mercaderías importadas al país de importación.

Los tipos de cambio pueden, también, contratarse en situaciones de pagos escalonados, parciales o fraccionados. En el contrato de venta pueden constar tales pormenores. Verificar los documentos financieros del importador, si procede.

E.- Pagos diferidos

Tales pagos, a veces, no están facturados pero es posible identificarlos examinando los documentos financieros del importador. Pueden implicar pagos diferidos las partidas de elevado costo (por ejemplo, bienes de equipo para grandes proyectos, etc.) que, con frecuencia, son objeto de un contrato escrito.

F.- Gastos de reajuste de precios

Los gastos de reajuste de precios se calculan por los reajustes que sufren los precios a lo largo de la duración de un contrato o de un acuerdo. Una cláusula de reajuste de precios forma parte normal de un contrato relativo a importaciones de bienes de equipo o de mercaderías para grandes proyectos de larga duración en su ejecución y cuyo costo de producción puede sufrir cambios. Si se tiene delante una importación que comprende bienes de equipo para grandes proyectos (por ejemplo, fábricas, instalaciones de montaje, centrales eléctricas, etc.), se solicitará una copia del contrato correspondiente, para averiguar cómo han de pagarse los gastos de reajuste de precios.

G. Descuentos

Los descuentos por pago al contado o por cantidad son aceptables con arreglo al Acuerdo. Las Opiniones consultivas 5.1 a 5.3 y 15.1 del Comité Técnico de Valoración de la OMA, se refieren al trato aplicable a tales descuentos. Sin embargo, es posible que se concedan descuentos por las siguientes razones, en cuyo caso puede que no sean deducibles:

- el comprador emprende ciertas actividades para el vendedor o por cuenta de éste, como parte del pago, conforme al contrato de venta;
- el comprador proporciona otros bienes o presta otros servicios a una tercera parte por cuenta del vendedor como condición de venta de las mercaderías importadas;
- la vinculación entre las partes influye en el precio;
- se conceden para las mercaderías importadas descuentos relacionados con transacciones anteriores.

H.- Facturas "únicamente a efectos aduaneros"

Las facturas que lleven la mención "únicamente a efectos aduaneros" (o una anotación semejante) pueden indicar:

- que las mercaderías que han de valorarse no son objeto de una venta;
- que la verdadera factura comercial de las mercaderías de que se trata no está disponible.

I.- Ofertas globales (Package deals)

El precio total de las mercaderías puede repartirse entre dos o más facturas, de forma que se asignen a mercaderías de elevada tributación precios bajos y a mercaderías con derechos bajos altos valores unitarios. Es de notar que, aunque un caso de manipulación de precios como el antes citado constituya un problema de lucha contra el fraude, a efectos de la valoración ese arreglo compensatorio puede considerarse como una condición o contraprestación cuyo valor no puede determinarse con relación a las mercaderías objeto de valoración. Por lo tanto, es aplicable lo dispuesto en el artículo 1.1 b), y la valoración no puede basarse en el valor de transacción de las mercaderías importadas.

J. Promedio de precios

En tales situaciones, el precio total facturado por las mercaderías importadas se ha repartido sacando un promedio entre una gama de mercaderías distintas que componen el mismo envío. Deberá efectuarse un desglose adecuado de los precios.

K. El precio depende del precio de reventa

El precio se ha fijado sólo provisionalmente y se ajustará, aumentándolo o disminuyéndolo, según el margen de beneficio logrado por la reventa de las mercaderías. En este caso, según el Comentario 4.1 del Comité Técnico de Valoración de la OMA, el valor de transacción de las mercaderías importadas se basará en el precio definitivo total realmente pagado o por pagar.

L. Honorarios de administración o contribución por investigación y creación y perfeccionamiento

En los intercambios entre una empresa multinacional y sus filiales, puede que el comprador pague al vendedor un determinado porcentaje de la cifra de negocios u otra cuantía como los llamados honorarios de administración o contribución por investigación y creación y perfeccionamiento. En tales casos, se indagará si tales pagos constituyen una condición de venta y si están relacionados con las mercaderías importadas.

M. Costos del transporte, del seguro y gastos conexos

(a) Transporte interior en el país de exportación

Cuando las condiciones de entrega no cubren el costo del transporte interior en el país de exportación, se incluirá aquél en el valor en aduana.

(b) Costo de embalaje

El costo de embalaje de las mercaderías suele incluirse en el precio de venta. Sin embargo, no se incluye, a veces, el costo de embalaje especial para la exportación. Ése se utiliza, concretamente, para proteger las mercaderías durante un largo trayecto, y el artículo 8 estipula explícitamente que su costo se añadirá al valor en aduana.

(c) Costos de limpieza de contenedores

En algunos casos han de pagarse a la compañía de transporte costos de limpieza de contenedores. Por ejemplo, cuando las mercaderías importadas son productos químicos, hay que limpiar el depósito de los productos químicos líquidos después de su transporte. Tales costos formarían parte de los gastos ocasionados por el transporte y se incluirán en el valor en aduana.

(d) Costo del seguro

Puede que el vendedor y el comprador contraten un seguro global para todas sus transacciones. En tales casos, el costo del seguro relacionado con el transporte de las mercaderías importadas se incluirá en el valor en aduana.

N. Cánones y derechos de licencia

En muchos casos, el contrato de venta de las mercaderías no estipula explícitamente que ha de efectuarse un pago por cánones y derechos de licencia respecto de las mercaderías. Para ello, se conciertan por separado contratos de patente, de licencia o de suministro de tecnología, etc. Las mercaderías que, con frecuencia, ocasionan un pago de cánones o derechos de licencia son: grabaciones musicales, mercaderías de marca, maquinaria o procedimientos patentados.

O. Gastos de herramientas (prestaciones)

El comprador suministra, con frecuencia, servicios relacionados con las herramientas en transacciones relativas a equipos eléctricos y otros, cuando los productos del proveedor deben modificarse, especialmente, para ajustarse a las normas o a las especificaciones de diseño del país de importación.

P. Participación en los beneficios

Si el comprador tiene que compartir con el vendedor los beneficios obtenidos por la reventa de las mercaderías importadas, la parte que corresponde al vendedor se añadirá al precio realmente pagado o por pagar.

Q. "Software" para equipos informáticos

De conformidad con la Decisión 4.1 del Comité de Valoración en Aduana, se excluirá del valor en aduana el valor de los datos o instrucciones (software) registrados en soportes informáticos, siempre que dicho valor se distinga del valor del soporte. En las importaciones realizadas por empresas que utilizan equipos informáticos y software, se podrían distorsionar los valores declarados para dichos equipos informáticos y software. También puede ocurrir que en equipos que incluyan el software como parte integrante, sin posibilidad de separarlo, las empresas lo discriminen para beneficiarse de lo establecido en la referida Decisión 4.1.

R. Gastos por cupos o cuotas

Con arreglo a un acuerdo de cupos o cuotas entre los países de exportación y de importación, las autoridades del país de exportación atribuyen los cupos o cuotas a los fabricantes nacionales. Sin contingente, éstos no pueden obtener la licencia de exportación. A veces, se les acaba el contingente atribuido, por lo que compran a otros fabricantes cupos o cuotas no utilizados. El trato aplicable a los gastos por cupos o cuotas depende de la interpretación del Acuerdo por los Estados Partes, y de la legislación nacional o de la jurisprudencia.

GLOSARIO

AGENTE DE COMPRA

Persona que compra mercaderías, a veces en su propio nombre, pero siempre por cuenta de un comitente. Participa de un contrato de venta representando al comprador.

AGENTE DE VENTA

Persona que vende mercaderías, a veces en su propio nombre, pero siempre por cuenta de un comitente. Participa de un contrato de venta representando al vendedor.

AUTORIDAD ADUANERA COMPETENTE

Oficina o funcionario que de acuerdo a la legislación interna de cada Estado Parte tiene la potestad de realizar la verificación y control del cumplimiento de la legislación aduanera.

CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA

Pagos que se efectúan a una persona por el uso de derechos que le son propios, tales como derechos de una patente, de un diseño, de un procedimiento, de una marca registrada, de autor o de tecnología o "know-how".

CARTA DE PORTE AÉREO

El documento que cubre el transporte de las mercaderías por vía aérea es la carta de porte aéreo. Una carta de porte aéreo que se extiende al expedidor constituye un reconocimiento por la compañía aérea de que ha recibido las mercaderías que en ella se mencionan para entregarlas por vía aérea al consignatario indicado. El transportista tiene la obligación de notificar al consignatario la llegada de las mercaderías, remitiéndole una orden de entrega. La carta de porte aéreo no constituye un documento de propiedad ni es negociable.

La carta de porte sirve como:

- (a) un recibo de las mercaderías para su transporte;
- (b) un aviso de expedición en el que se hacen constar los documentos justificativos y las instrucciones especiales, si las hay, del expedidor;
- (c) una factura que acredita los gastos de transporte;
- (d) un certificado de seguro, si la compañía aérea se encarga del seguro;
- (e) un documento que cumple con los requerimientos aduaneros para la importación, la exportación y el tránsito;
- (f) un recibo de entrega.

CONDICIONES Y CONTRAPRESTACIONES

Actividades que ha de emprender el comprador o el vendedor para que se concluya el contrato de venta o se fije un precio. Si el valor de la condición o contraprestación no puede determinarse con relación a las mercaderías importadas, el método del valor de transacción no puede aplicarse.

CONOCIMIENTO DE EMBARQUE

Un conocimiento es un recibo por las mercaderías que se han de transportar en el que el portador (transportista) se compromete por escrito ante el expedidor a entregar al consignatario las mercaderías, embarcadas para su transporte al extranjero, en el mismo estado y condición en que las recibió.

Como un documento de propiedad del cargamento, la posesión del conocimiento acredita "prima facie" la titularidad de las mercaderías y el documento es negociable. Ya que el conocimiento constituye un documento de propiedad y puede perderse, suele extenderse en "juegos" de dos o tres. Cuando uno es endosado, se entrega el original del juego para acusar recibo de las mercaderías.

En el conocimiento, normalmente, consta información sobre los gastos de flete de las mercaderías; otros costos de la expedición de las mercaderías, tales como los gastos de relleno del contenedor, los gastos de muelle y de puerto. Asimismo, constan en el conocimiento el nombre del expedidor y del comprador, el puerto de carga, las marcas y números para identificar el envío, las cantidades, el peso y una breve descripción de las mercaderías.

CONTROL A POSTERIORI

Operación que permite a los funcionarios de las Administraciones de Aduanas comprobar la exactitud de las declaraciones examinando los libros, documentos, sistemas informáticos y toda información comercial pertinente en poder de las personas o empresas que desempeñen, directa o indirectamente, un papel en el comercio internacional.

CORREDOR

Se refiere a un intermediario que no actúa por su propia cuenta; actúa tanto por cuenta del vendedor como del comprador y su papel se limita generalmente a acercar a ambas partes en la transacción.

DATOS OBJETIVOS Y CUANTIFICABLES

Aquellos que pueden demostrarse con elementos de hecho, tales como, documentos escritos o medios magnéticos, susceptibles de determinar y verificar.

DECISIONES SOBRE VALORACIÓN

Decisiones que hayan tomado las Administraciones de Aduanas sobre asuntos de valoración, respecto a casos que han requerido una interpretación de las leyes y reglamentos. Éstas suelen ponerse a disposición del público, con miras a lograr una aplicación uniforme, siempre que no violen el principio de confidencialidad.

DECLARACIÓN DEL VALOR

Documento o acto que permita conocer la información referida a los elementos de hecho y circunstancias relativas a la operación comercial de las mercaderías importadas mediante el cual se declara el valor en aduana. Este documento puede ser presentado de acuerdo a las técnicas de tratamiento informático de la información y de comunicación.

DECLARANTE

Toda persona que realiza una declaración de mercaderías o en cuyo nombre se realiza la declaración mencionada (*).

(*) Anexo General, Capítulo 2 del Convenio de Kyoto revisado.

DESPACHO

Es el cumplimiento de las formalidades aduaneras necesarias para permitir a las mercaderías ingresar para el consumo o ser colocadas bajo otro régimen aduanero.

DOCUMENTO

Cualquier soporte destinado a llevar consignados datos que efectivamente, los lleva, y que incluye, entre otros, impresos, cintas magnéticas, discos, microfilmes, y cualquier otro soporte que se logre con los avances tecnológicos.

EXPEDICIONES FRACCIONADAS

Cuando las mercaderías objeto de una sola factura se importan en varios envíos, se presentará copia de la factura para cada Declaración de Importación. El declarante también presentará la factura original. Ésta se certificará indicando qué mercaderías

han sido asignadas a la Declaración de Importación. La factura original certificada puede devolverse entonces al declarante.

FACTURA

Una factura es, fundamentalmente, un documento que detalla las mercaderías expedidas o enviadas así como los precios de éstas y los gastos que origina su expedición. Pueden constar en tales documentos las marcas de expedición, la cantidad, la descripción de las mercaderías y los ajustes efectuados para lograr el total definitivo. Generalmente, es el documento por el cual se solicita el pago por las mismas.

La presentación de las facturas puede ser muy diferente. Unas se extienden con pericia y refinamiento, y, claro está, mecanografiadas; otras son corrientes, o sencillas, o incluso manuscritas. Ahora bien, con tal que faciliten todos los elementos de los costos necesarios para determinar el valor en aduana, todas resultan aceptables. A veces, una factura manuscrita puede indicar que el proveedor es una sociedad pequeña o que tal vez tenga poca experiencia con los documentos de exportación. En tales circunstancias, puede ser procedente examinar los documentos más detenidamente.

Por regla general, el fabricante o proveedor extranjero de las mercaderías envía la factura directamente al comprador. Ocurre, sin embargo, que una tercera parte extranjera, un comisionista de venta, o de compra, por ejemplo, interviene en la venta de las mercaderías, por lo que éste extiende la factura con el precio por las mercaderías más su comisión, y la cursa al comprador. También sucede que el comprador recibe dos facturas, una del fabricante/proveedor y otra del comisionista de venta o de compra. No por el mero hecho de una nueva facturación puede negarse la venta para la exportación al país de importación ni la aceptabilidad del valor de transacción. Ahora bien, si las Administraciones de Aduanas mantienen alguna duda acerca de la transacción, podrían requerir que se presente el contrato de venta para verificación.

Es preciso hacer una distinción entre los términos factura y nota fiscal utilizados en los sistemas jurídico y comercial brasileros. (Ver definición de Nota Fiscal)

FAX O FOTOCOPIAS

Los faxes, fotocopias o documentos escaneados que se presenten como facturas pueden aceptarse como documentos definitivos, siempre que dicho procedimiento esté previsto en la legislación del correspondiente Estado Parte. Ahora bien, si un fax, una fotocopia o un documento escaneado se presenta como información previa en lugar de la factura definitiva, el declarante deberá presentar la factura a efectos de la verificación aduanera.

Si las informaciones contenidas en el fax, fotocopia o documento escaneado se consideran inadecuadas o sospechosas (por ejemplo, el valor de las mercaderías no se indica o se ha escrito a mano), sin que por ello se sospeche fraude, se instará al declarante a presentar una factura dentro de determinado plazo, conforme a lo dispuesto en la legislación de cada Estado Parte. El libramiento puede autorizarse, si se presta una garantía suficiente, en forma de fianza, depósito, u otro medio adecuado conforme a lo dispuesto en la legislación de cada Estado Parte, mientras se espera la presentación de la factura.

FRAUDE EN MATERIA DE VALORACIÓN

Fraude aduanero en relación con el valor declarado ante la Administración de Aduana para mercaderías importadas, debe entenderse como la presentación ante la misma de documentos apócrifos, por ejemplo, facturas dobles, declaración falsa respecto al precio unitario y a la documentación en general adulterada; o cualquier otro acto intencional que tenga como fin la subvaloración deliberada, con el objeto de desvirtuar los controles de valor mostrando precios inferiores a los realmente pagados en la negociación pactada.

Los ámbitos de mayor riesgo de fraude en materia de valoración son los siguientes: subvaloración, designación o clasificación inexacta de las mercaderías, transacciones entre personas vinculadas, exclusión de elementos importantes según el artículo 8 (cánones, prestaciones, etc.), descuentos que se pretenden deducir injustificadamente y gastos de transporte y de seguro no señalados o incrementados.

GARANTÍA

Aquella que asegura a satisfacción de la aduana el cumplimiento de una eventual obligación contraída con la misma.

LISTA DE EMPAQUE (PACKING LIST)

La Lista de Empaque guarda estrecha relación con la factura y normalmente la acompaña en todo momento. Documento que proporciona datos sobre la forma de embalaje de las mercaderías, el contenido de los diferentes envases, y especifica los pesos y dimensiones de cada uno de los bultos de la expedición. Es un documento que facilita a las autoridades aduaneras a realizar su inspección, y al cliente, a identificar el contenido de la expedición.

MERCADERÍAS DE LA MISMA ESPECIE O CLASE

La expresión “mercaderías de la misma especie o clase” designa mercaderías pertenecientes a un grupo o gama de mercaderías producidas por una rama de producción determinada, o un sector de la rama, y comprende mercaderías idénticas y similares, pero no se limita a éstas.

MOMENTO APROXIMADO

Período tan próximo al momento o fecha de la importación, exportación o venta, como sea posible, durante el cual las prácticas comerciales y las condiciones de mercado que afecten al precio permanecen idénticas.

MUESTRA REPRESENTATIVA

Mercadería o parte de una mercadería, que permite a la Administración de Aduana perfeccionar su análisis a los fines de la valoración.

NIVEL COMERCIAL

El grado o posición que ocupa el comprador en la escala de comercialización y de cuyas condiciones comerciales realmente se beneficia, en su calidad de usuario, mayorista, minorista u otro.

NOTA FISCAL

En los sistemas jurídico y comercial brasileros, la nota fiscal es el documento obligatoriamente emitido para formalizar la existencia del acto comercial de compraventa de mercaderías (o prestación de servicios), capaz de asegurar los efectos jurídicos y fiscales de las operaciones realizadas entre adquirentes y proveedores y cubrir la circulación de mercaderías (y prestaciones de servicios), cuando se hayan cumplido todas las exigencias efectuadas por la legislación fiscal.

La nota fiscal debe poseer números de orden, de serie y de vías en su descripción y debe informar, entre otros: la naturaleza del proveedor (emisor) y del adquirente, la fecha de salida, la clasificación fiscal y la discriminación completa (denominación, cantidad, marca, modelo, tipo, especie, valor, etc.) de las mercaderías, la identificación del transportista y la base de cálculo y valor de tributos.

Esta definición del término nota fiscal para el sistema brasilerero permite diferenciarlo del término factura utilizado en ese Estado Parte, en el cual dicho documento comprueba la venta a plazo. Así, en una misma factura pueden incluirse varias notas fiscales, pudiendo originarse la emisión de duplicados, título de crédito resultante de la venta mercantil (o prestación de servicio).

PAGO INDIRECTO

Constituye un pago indirecto el que un comprador hace a una persona distinta del vendedor (incluido el propio comprador) para satisfacer una obligación del vendedor. Un ejemplo de pago indirecto sería la cancelación por el comprador, ya sea en su totalidad o en parte, de una deuda a cargo del vendedor.

PAÍS DE ORIGEN

País en el cual las mercaderías han sido extraídas, cosechadas, criadas, fabricadas o armadas total o parcialmente a partir de productos originarios del mismo, y/o de un porcentaje. En este último caso el país de origen es aquel en donde se haya realizado la última transformación o elaboración sustancial económicamente justificada.

PAÍS DE PROCEDENCIA

Es el país desde el cual la mercadería hubiera sido expedida con destino final al país de importación.

PRECIOS ORIENTATIVOS / GUÍA

Precios de carácter internacional de mercaderías idénticas o similares a la mercadería objeto de valoración, tomados de fuentes especializadas tales como, libros, revistas, catálogos, listas de precios, cotizaciones, antecedentes de precios de importación de mercaderías que hayan sido verificados por la aduana y los tomados de los bancos de datos nacionales e internacionales de las aduanas, utilizados únicamente como indicadores de riesgo.

PRECIO REALMENTE PAGADO O POR PAGAR

El precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercaderías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste. El precio realmente pagado o por pagar comprende todos los pagos realmente efectuados o por efectuarse, como condición de la venta de las mercaderías

importadas, por el comprador al vendedor, o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor.

PRESTACIONES

Se entiende por "prestaciones" los siguientes bienes y servicios que el comprador, de manera directa o indirecta, ha suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción de las mercaderías importadas:

- (a) materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercaderías importadas;
- (b) herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercaderías importadas;
- (c) materiales consumidos en la producción de las mercaderías importadas;
- (d) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercaderías importadas.

PRODUCTO ULTERIOR DE LA REVENTA

Pagos adicionales que, de manera directa o indirecta, el comprador hace al vendedor, como consecuencia de la reventa, cesión o utilización de las mercaderías importadas.

RECURSO

Acto por el que una persona física o jurídica directamente afectada, que se considera perjudicada por una decisión o una omisión de las autoridades aduaneras, apela a una autoridad aduanera competente solicitando reparación.

RESTRICCIONES

Condiciones que restringen la libertad del comprador de ceder, utilizar o revender las mercaderías como quiera.

SUBVALORACIÓN

Consiste en minimizar el valor declarado en la aduana, bien por error, bien de forma deliberada, no incluyendo la totalidad o parte de alguno de los elementos que lo componen. Esto tiene como consecuencia la disminución del importe de los derechos de aduana o de los impuestos interiores pagaderos por el importador.

VALORES CRITERIO

Valores en aduana señalados en el Artículo 1.2.b) del Acuerdo, aceptados previamente por la autoridad aduanera, utilizados con fines de comparación, sin que en ningún momento sustituyan el valor declarado.

VENTA PARA LA EXPORTACIÓN AL PAÍS DE IMPORTACIÓN

Transacción de venta que implica una transferencia internacional efectiva de mercaderías, esto significa que los bienes vendidos deben ser objeto de una exportación y de una consecuente importación.

VENTAS RELACIONADAS

Ventas en las cuales se ha pactado alguna condición o contraprestación referidas al precio, a la venta de las mercaderías o a ambos.

VENTAS SUCESIVAS

Consiste en dos o más contratos sucesivos concertados para la venta de mercaderías.

ANEXO I

Guía para el intercambio de información en materia de valoración.

Preámbulo

Esta Guía está pensada para facilitar el intercambio de información en materia de valoración entre las Administraciones de Aduanas. Consiste en: (1) una lista de control relativa a las medidas de comprobación en materia de valoración que las Administraciones de Aduanas del país de importación deben tomar antes de solicitar información de las Administraciones de Aduanas del país de exportación y (2) un conjunto de procedimientos recomendados para el intercambio de información en materia de valoración, aplicables a las Administraciones de Aduanas tanto del país de importación como del país de exportación.

De conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo, la base para la valoración en aduana de las mercaderías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción. Si (teniendo en cuenta la Decisión 6.1 del Comité de Valoración en Aduana y el Estudio de caso 13.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana sobre la aplicación de la Decisión 6.1), la Administración de Aduana tiene motivos razonables para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado, la Administración puede concluir que el valor en aduana de las mercaderías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.

El intercambio de información en materia de valoración entre Administraciones de Aduanas puede utilizarse cuando existen motivos razonables para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado y se sospecha la existencia de fraude. La información no debería utilizarse como base para la determinación del valor en aduana.

El intercambio de información es sólo una parte de la solución para lograr un control eficaz en materia de valoración y debería formar parte de un enfoque más global. Los buenos resultados del control en materia de valoración dependen de una estrategia a largo plazo de reforma y modernización de las Administraciones de Aduanas. En especial, las Administraciones de Aduanas deberían contar con un mecanismo de control que utilizara sistemas de evaluación de riesgos y de control a posteriori basados en tecnologías de la información, esenciales para mejorar los regímenes de control en materia de valoración en aduana. Se precisa igualmente desplegar esfuerzos concretos en la creación de capacidades y en la asistencia técnica.

Al solicitar información en materia de valoración, la Administración requirente debe tener presente los recursos y los costes que dicha solicitud conllevaría para la Administración requerida. Se debería tener en cuenta la relación proporcional existente entre el interés fiscal aparejado en una solicitud y los esfuerzos que se

deben desplegar al facilitar la información, y deberían evitarse las solicitudes triviales.

Cualquier información proporcionada con arreglo a los procedimientos de esta Guía debería tratarse de conformidad con las disposiciones sobre confidencialidad que son de aplicación.

Lista de control relativa a las medidas de comprobación del valor que la Administración de Aduana de un país de importación debe tomar antes de solicitar información a la Administración de Aduana del país de exportación.

1. Antes de solicitar información de la Administración de Aduana del país de exportación, la Administración requirente, debería asegurar, en la medida de lo posible, que se han seguido todos los procedimientos de comprobación pertinentes en el país de importación. Aunque no es exhaustiva, la lista que figura a continuación proporciona a las Administraciones requirentes una lista de control que confirma el fundamento de la solicitud que se realiza.

Comprobaciones relativas a la declaración de valor o Declaración de Importación.

- (a) La Administración de Aduana posee y ha examinado toda la documentación pertinente. En ella se pueden incluir:
 - (i) declaraciones;
 - (ii) conocimientos de embarque;
 - (iii) facturas;
 - (iv) contratos de venta;
 - (v) declaraciones del valor;
 - (vi) pagos y extractos bancarios;
 - (vii) otros documentos legales, tales como contratos de licencias y de garantías;
 - (viii) correspondencia pertinente.
- (b) Investigación (aduanera) interna y análisis. En ella se pueden incluir:
 - (i) Comprobación de los registros de importaciones anteriores del mismo importador:
 - las declaraciones de aduana;
 - los valores declarados;
 - los derechos pagados;
 - el método de valoración;
 - otros registros anteriores.
 - (ii) Los procedimientos de evaluación y análisis de riesgos se han seguido en su totalidad; ello puede incluir la utilización de los recursos adecuados relacionados con la base de datos.

Comprobaciones relativas a la condición del importador.

Pueden incluir:

- (a) examen de los antecedentes relativos a infracciones;
- (b) comprobación sobre la observancia de las normas con respecto a las autoridades tributarias;

- (c) Investigación en la base de datos de la OMA/CEN.

Contacto con el importador.

- (a) al importador se le han comunicado por escrito las razones que tiene la Administración para dudar.
- (b) se le ha pedido al importador que proporcione información suplementaria e informado del grado de prueba que debe proporcionar, incluyendo copias de toda la correspondencia mantenida entre el exportador y el importador.
- (c) se ha interrogado al importador, según procede.

Comprobaciones que se deben llevar a cabo durante el control a posteriori (cuando proceda).

- (a) comprobación de los datos financieros relativos a la transacción.
 - (b) comprobación de los sistemas utilizados por las empresas.
 - (c) examen de la documentación comercial incluyendo los contratos.
 - (d) se ha interrogado al importador.
2. Si, después de seguir los elementos pertinentes de la lista de control, en la medida de lo posible, todavía existen motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado y/o se sospecha la existencia de fraude, se puede solicitar la asistencia de la Administración de Aduana del país de exportación, de conformidad con los siguientes procedimientos recomendados.

Procedimientos recomendados para el intercambio de información en materia de valoración

1. La información en materia de valoración que se solicite a la Administración de Aduana del país de exportación debería limitarse a la información necesaria para comprobar la veracidad o exactitud del valor en aduana declarado por el importador y se sospeche la existencia de fraude. La información solicitada puede incluir el valor de las mercaderías indicadas en la Declaración de Exportación que se presenta a la Administración de Aduana del país de exportación.
2. Se recomienda la utilización de acuerdos de asistencia mutua administrativa, bilaterales o multilaterales, con el fin de precisar las condiciones adecuadas para el intercambio de información entre las Administraciones de Aduanas.
3. La comunicación relativa al intercambio de la información en materia de valoración, debería realizarse entre las oficinas pertinentes designadas a este efecto. Las Administraciones de Aduanas de que se trate deberían notificar las oficinas designadas al Secretario General de la OMA. El Secretario General pondrá la información relativa a las oficinas designadas a disposición de los Miembros en el sitio Web de la OMA a ellos destinado.
4. La solicitud de información debería hacerse por escrito o por correo electrónico. La Administración de Aduana requerida puede exigir una confirmación por escrito de una solicitud hecha por correo electrónico. Cuando las circunstancias así lo exijan, las solicitudes podrán hacerse oralmente. Tales solicitudes se confirmarán lo antes posible ya sea por escrito o, con el beneplácito de la

Administración requirente y de la Administración requerida, por medios electrónicos.

5. Las peticiones de información deberían especificar lo siguiente:
 - (a) el propósito de la solicitud y el tipo de información solicitada;
 - (b) las medidas que la Administración requirente ha tomado de conformidad con la "lista de control";
 - (c) la Información indispensable para la identificación de las mercaderías y de la Declaración de Exportación, especialmente:
 - (i) datos relativos a las mercaderías (nombre, cantidad, código arancelario, marcas de embarque, cantidad de bultos, número de factura, etc.);
 - (ii) nombre y dirección del importador/comprador/destinatario;
 - (iii) nombre y dirección del exportador/vendedor/expedidor;
 - (iv) medio de transporte y referencia del documento de transporte;
 - (v) fecha y lugar de partida/exportación;
 - (vi) fecha y lugar de llegada/importación;
 - (d) cualquier otra información que la Administración requirente considere útil.
6. La Administración de Aduana requerida debería notificar a la Administración requirente el recibo de la misma tan pronto como fuera posible desde el punto de vista administrativo.
7. La información solicitada debería proporcionarse lo antes posible, preferentemente sobre la base de un plazo de tiempo acordado mutuamente, de conformidad con las disposiciones legales y administrativas nacionales del país de exportación, y dentro de los límites de competencia de su Administración de Aduana y en función de los recursos de que disponga. La respuesta a la solicitud de información debería proporcionar la información solicitada de la forma más precisa y completa posible. En la respuesta se podría incluir también, cuando proceda, la siguiente información:
 - (a) si se ha identificado la exportación;
 - (b) si se han comprobado los documentos de la Declaración de Exportación;
 - (c) si se han consultado los registros de la Administración de Aduana;
 - (d) si se ha recabado información pertinente de otras agencias oficiales a las que corresponda;
 - (e) si se ha consultado al exportador/vendedor/expedidor.
8. En caso de que la Administración de Aduana requerida no pueda proporcionar la información con prontitud, deberá notificar cuanto antes a la Administración requirente las razones por las que no puede hacerlo o las razones de su demora.

ANEXO II

Directrices relativas a la elaboración y la utilización de una base de datos nacional de valoración que funcione como instrumento de evaluación de riesgos

Índice de contenidos

Preámbulo
Introducción
Utilización de una base de datos
Advertencia sobre la utilización de una base de datos
Datos para incluir en una base de datos
Validez de los datos
Posibilidad de comprobaciones cruzadas
Mecanismo de control

Preámbulo:

1. Estas Directrices tienen como finalidad responder a las cuestiones relacionadas con la elaboración y la utilización de una base de datos nacional de valoración. Una base de datos nacional de valoración es un instrumento de evaluación de riesgos que una Administración de Aduana puede utilizar junto con otros instrumentos a efectos de estimar los posibles riesgos relacionados con la veracidad o exactitud del valor en aduana declarado por las mercaderías importadas. La información sobre el valor contenida en la base de datos debe ser información reciente sobre el valor en aduana y sobre otros datos pertinentes relativos a mercaderías importadas con anterioridad. Estos valores no deben servir para determinar el valor en aduana de las mercaderías importadas, no deben utilizarse como valores de sustitución o como un mecanismo para establecer valores mínimos. Por otra parte, teniendo en cuenta que las diferencias en los precios, incluida la concesión de descuentos sustanciales, son una realidad del comercio internacional, una diferencia entre el valor declarado y los valores almacenados en la base de datos no es por sí misma, y a reserva de lo dispuesto en la Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración de OMA, un indicador fiable de riesgo potencial con respecto a la veracidad o exactitud del valor declarado.
2. Una Administración de Aduana que ha creado una base de datos de valoración debería establecer un mecanismo de control con el fin de garantizar que la base de datos se utiliza como instrumento de evaluación de riesgos y que la información almacenada en la base de datos se actualiza periódicamente.

Introducción:

3. El Acuerdo establece un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercaderías importadas que es conforme con los usos comerciales y que excluye la utilización de valores arbitrarios o ficticios.
4. De conformidad con este sistema, la base para la valoración en aduana es, en la mayor medida posible, el valor de transacción de las mercaderías importadas,

que es el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con las disposiciones del artículo 8 del Acuerdo.

5. Cuando el valor en aduana no pueda determinarse sobre la base del método del valor de transacción, el Acuerdo prevé cinco métodos subsidiarios que se aplicarán de forma sucesiva.
6. La Administración de Aduana tiene el derecho de comprobar la veracidad y la exactitud del valor declarado. La aplicación de un procedimiento adecuado de evaluación y gestión de riesgos permite a la Administración de Aduana ejercer este derecho de manera pragmática. Este procedimiento puede utilizar, entre otras cosas, una base de datos de valoración.
7. Los datos almacenados en una base de datos de valoración deberán tratarse de conformidad con las disposiciones sobre confidencialidad que son de aplicación.
8. A efectos de los controles aduaneros, el capítulo 6 de las Directivas del Anexo General del Convenio de Kyoto modificado (Controles aduaneros) incluye las siguientes definiciones de los conceptos de evaluación de riesgos y gestión de riesgos:
Evaluación de riesgos: “definición sistemática de las prioridades en materia de gestión de riesgos, basada en el grado de riesgo, especialmente en función de las normas y de los niveles de riesgo preestablecidos”.
Gestión de riesgos: “la aplicación sistemática de prácticas y procedimientos de gestión que proporciona a la Administración de Aduana la información necesaria para manejar los movimientos y/o envíos que presentan un riesgo”.
9. En el marco de la valoración en aduana, la aplicación de las nociones anteriores exige que los mecanismos de evaluación de riesgos sean selectivos y específicos. La aplicación de simples estadísticas o de indicadores de precios al conjunto de las importaciones no resulta apropiada para medir el riesgo potencial con respecto a la veracidad o exactitud del valor en aduana. La elaboración y la utilización de una base de datos de valoración deben tener en cuenta los procedimientos de evaluación y de gestión de riesgos arriba mencionados.

Utilización de una base de datos:

10. Las Administraciones de Aduanas pueden utilizar una base de datos de valoración como instrumento de evaluación de riesgos. Esta base de datos deberá estar concebida especialmente para evaluar el riesgo potencial con respecto a la veracidad o exactitud del valor en aduana declarado por las mercaderías importadas.
11. Por lo general, los sistemas de gestión de bases de datos permiten a una Administración de Aduana comparar el valor declarado con un valor o con los valores en aduana aceptados anteriormente. Teniendo en cuenta que las fluctuaciones de precios son habituales en el comercio internacional, los resultados de tales comparaciones no representan por sí mismos una indicación suficiente o definitiva de la existencia de un riesgo potencial. Así pues, si bien una diferencia desproporcionadamente grande entre el valor declarado y el valor almacenado en la base de datos de esa mercadería puede constituir un factor de riesgo potencial, esta diferencia debe considerarse conjuntamente con otros

factores de riesgo, tales como la ausencia de documentación de apoyo, la existencia de problemas con el importador en ocasiones anteriores, etc., cuando se trate de determinar las medidas que es necesario adoptar en relación con el valor declarado.

12. La Administración de Aduana puede adoptar varias medidas cuando la aplicación adecuada de la tecnología referida a la base de datos indique la existencia de un riesgo potencial en circunstancias precisas. Por ejemplo, la Administración de Aduana podría investigar las operaciones de un importador en particular y aplicar medidas de control apropiadas. En otros casos, cuando resulte obvio que los valores declarados representan un riesgo con respecto a su veracidad o exactitud, y cuando, tras haber tomado en consideración todos los factores de riesgo pertinentes, se tienen dudas sobre la veracidad o exactitud del valor declarado, la Administración de Aduana puede aplicar el procedimiento establecido en la Decisión 6.1 del Comité de Valoración en aduana de la OMC. El primer paso en este procedimiento es pedir al importador que proporcione pruebas que sirvan de apoyo al valor declarado. Otra medida que la Administración de Aduana puede adoptar en casos de riesgo potencial sería la de realizar un control a posteriori del importador.
13. Las Administraciones de Aduanas no pueden rechazar el valor declarado únicamente sobre la base de una diferencia existente entre el valor declarado y el valor almacenado en la base de datos. Por el contrario, el valor o los valores almacenados en la base de datos, junto con otros indicadores aplicados por la Administración de Aduana, deberían servir únicamente como indicador de un riesgo potencial y constituir, a lo sumo, un dato inicial de orientación que ayudara a reforzar o a disipar las dudas de la Administración de Aduana sobre la veracidad o exactitud del valor declarado.
14. La base de datos también puede utilizarse como instrumento de evaluación de riesgos para realizar comprobaciones cruzadas con el objeto de seleccionar, para su examen, determinadas Declaraciones de Importación.
15. Por lo general, una base de datos de valoración debería formar parte de una base de datos más amplia que abarcara la estimación de riesgos relacionados con otros aspectos de las operaciones de importación o exportación, tales como el origen, la clasificación arancelaria, el perfil del importador, el perfil del exportador, etc.
16. Cada Administración de Aduana debería decidir, según sus necesidades, qué personas están autorizadas a acceder a la base de datos nacional de valoración.
17. La utilización de bases de datos en el marco de la evaluación de riesgos puede tener lugar en cualquier momento: antes de la presentación de la Declaración de Importación, en el momento de presentar la Declaración de Importación (comprobación de los datos indicados en la declaración), en el transcurso del despacho de aduanas y/o después del libramiento de las mercaderías.

Advertencia sobre la utilización de una base de datos:

18. Una Administración de Aduana no debe:
 - Utilizar una base de datos para determinar el valor en aduana de las mercaderías importadas, como valores de sustitución o como mecanismo para establecer valores mínimos;

- Rechazar el valor declarado únicamente sobre la base de que este valor es diferente de los valores almacenados en la base de datos;
- Ignorar las disposiciones del artículo 13 del Acuerdo (relativas a la posibilidad que tiene el importador de retirar las mercaderías de la Administración de Aduana cuando ha prestado una garantía suficiente) cuando utiliza una base de datos;
- Utilizar una base de datos en sustitución de otras técnicas, tales como el control a posteriori, para comprobar la veracidad o exactitud del valor declarado.

Datos para incluir en una base de datos:

19. En el marco de una política de evaluación de riesgos en materia de valoración, los datos que deberán incluirse en la base de datos pueden variar en función del grado de desarrollo de la política aplicada en este ámbito por el Estado Parte correspondiente y deberían basarse en elementos pertinentes procedentes del Modelo de Datos Aduaneros de la OMA.
20. La utilidad de una base de datos de valoración que funcione como instrumento de evaluación de riesgos depende de la fiabilidad y la pertinencia de los datos que se utilizan para determinar la veracidad o exactitud del valor declarado. Por consiguiente, estos datos deben incluir el valor en aduana de importaciones anteriores determinado de conformidad con las disposiciones del Acuerdo. Asimismo, deben comprender el método de valoración aplicable (por ejemplo, el valor de transacción, el valor reconstruido, entre otros) y los elementos incluidos en el valor en aduana (por ejemplo, prestaciones, cánones, comisiones de venta, entre otros). En la base de datos también pueden incluirse otros datos que figuren en la Declaración de Importación, por ejemplo la existencia de vinculación entre las partes.
21. Por lo general, los datos que deben incluirse en la base de datos son los que figuran en la Declaración de Importación y en la documentación de apoyo de importaciones previas. La base de datos también podrá incluir otros datos pertinentes y fiables a efectos de la evaluación de riesgos.
22. En una base de datos informatizada, prácticamente todos los datos podrían constituir palabras clave que sirvieran para efectuar búsquedas por campos. Por ejemplo, hacer una búsqueda en el campo "país de origen" permitiría encontrar, como mínimo, información sobre todas las mercaderías importadas durante un período determinado desde el país de que se trate y, en el mejor de los casos, podría suministrar una gama de información completa sobre el tipo de mercaderías exportadas desde ese país, entre otros.

Validez de los datos:

23. Para que una base de datos desempeñe adecuadamente su función como instrumento de evaluación de riesgos, los datos almacenados en ella deben ser recientes y estar actualizados. Lo que se considere reciente y actualizado dependerá de las mercaderías de que se trate, de la frecuencia de las fluctuaciones de los precios y de otros factores pertinentes.

Posibilidad de comprobaciones cruzadas:

24. La base de datos también puede utilizarse para realizar comprobaciones cruzadas con el fin de determinar las importaciones que puedan ofrecer un riesgo potencial y, a partir de aquí, seleccionar, para su examen, las Declaraciones de Importación correspondientes.
25. Por ejemplo, si con arreglo a lo dispuesto en los párrafos 1 d) y 2 del artículo 1 y en el párrafo 4 del artículo 15 del Acuerdo, se ha establecido en el pasado que existe una vinculación entre el comprador/importador y su proveedor/vendedor, que dicha vinculación ha influido en el precio y que ha conducido al rechazo del valor declarado, podría haber una función en el sistema que seleccionara todas las futuras declaraciones relativas a las transacciones entre ese comprador/importador y ese proveedor/vendedor, de modo que la Administración de Aduana pueda comprobar si existe todavía dicha vinculación y, en caso de que así sea, si sigue produciendo los mismos efectos.
26. Igualmente, si con arreglo a lo dispuesto en el párrafo 1 a) del artículo 8 se ha establecido en el pasado que se han pagado comisiones (salvo comisiones de compra) en una transacción entre el comprador/importador y el proveedor/vendedor, y que por consiguiente se han efectuado ajustes al precio realmente pagado o por pagar, el sistema tendrá que poder seleccionar todas las futuras declaraciones relativas a las transacciones entre ese comprador/importador y ese proveedor/vendedor, de modo que la Administración de Aduana pueda comprobar si se sigue efectuando ese tipo de pagos y, si procede, ajustar el valor declarado según corresponda.
27. El mismo tipo de razonamiento es aplicable a varias de las demás disposiciones del Acuerdo (condiciones para la aplicación del artículo 1, prestaciones, cánones, producto de la reventa, entre otros).

Mecanismo de control:

28. Una Administración de Aduana que utilice una base de datos de valoración debería establecer un mecanismo de control para garantizar que esta base de datos se utiliza únicamente a efectos de la evaluación de riesgos tal como se describe en estas Directrices, y para garantizar que la información contenida en la base de datos se actualiza periódicamente