

Valoración aduanera en Ecuador bajo las normas GATT/OMC

Luis Sempértegui Fernández



UNIVERSIDAD ANDINA
SIMÓN BOLÍVAR
Ecuador

Serie Magíster

Valoración aduanera en Ecuador bajo las normas GATT/OMC

Luis Sempértegui Fernández

Serie Magíster
Vol. 324

Valoración aduanera en Ecuador bajo las normas GATT/OMC

Luis Sempértégui Fernández

Primera edición

Coordinación editorial: Jefatura de Publicaciones

Corrección de estilo: Eurídice Salguero

Diseño de la serie: Andrea Gómez y Rafael Castro

Impresión: Fausto Reinoso Ediciones

Tiraje: 70 ejemplares

ISBN Universidad Andina Simón Bolívar,

Sede Ecuador: 978-9942-604-10-1

© Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador

Toledo N22-80

Quito, Ecuador

Teléfonos: (593 2) 322 8085, 299 3600 • Fax: (593 2) 322 8426

• www.uasb.edu.ec • uasb@uasb.edu.ec

La versión original del texto que aparece en este libro fue sometida a un proceso de revisión por pares, conforme a las normas de publicación de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

Impreso en Ecuador, febrero de 2021

Título original:

Las normas de valoración aduanera del GATT/OMC
y su aplicación actual en el comercio exterior ecuatoriano

Tesis para la obtención del título de magíster en Derecho
con mención en Derecho Internacional Económico

Autor: Luis Fernando Sempértégui Fernández

Tutor: Pablo Egas Reyes

Código bibliográfico del Centro de Información: T-1721

CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN	7
--------------------	---

Capítulo primero

ANÁLISIS DOCTRINARIO Y NORMATIVO DE LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN ADUANERA DEL GATT/OMC ADOPTADOS POR LA CAN Y LA REPÚBLICA DEL ECUADOR	11
EL GATT, UNA BREVE SÍNTESIS	12
Principios fundamentales del GATT	13
El Acta de Marrakech y el nacimiento de la OMC.....	16
VALORACIÓN ADUANERA	19
Definición y utilidad	19
Nociones doctrinarias respecto de la valoración aduanera.....	20
Elementos de la definición sobre el valor en aduana	24
Breve relato sobre la evolución histórica de la normativa base de la valoración aduanera.....	29
El Artículo VII del GATT, Código de Valoración Aduanera.....	34
Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT	37
Decisión 571 de la CAN	41
Reglamento Comunitario de la Decisión 571.....	42
DESARROLLO DE LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN ADUANERA SEGÚN EL ARTÍCULO VII DEL ACUERDO SOBRE COMERCIO DE BIENES DEL GATT Y SU ACUERDO DE APLICACIÓN, ADOPTADOS POR LA DECISIÓN 571 Y POR EL REGLAMENTO COMUNITARIO, RESOLUCIÓN 1684 DE LA CAN.....	43
Valor de transacción	43
Método de cálculo del valor en aduana con base en mercaderías idénticas	52
Método de cálculo del valor en aduana con base en mercaderías similares	54
Método deductivo de valoración aduanera	56
Método de valor reconstruido o método reconstructivo	59

Opción del importador de solicitar la aplicación del método de valor reconstruido antes que el valor deductivo	62
Método del último recurso.....	63
VALORES CRITERIO	65
CASOS ESPECIALES DE VALORACIÓN ADUANERA.....	67
Resolución 1456 de la CAN.....	68
VALOR ADUANERO Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA	69
Inconvenientes en la aplicación de los precios de valoración aduanera en relación con los precios de transferencia	72
Semejanzas y diferencias entre valoración aduanera y precios de transferencia: vinculación económica, ajustes y métodos.....	75
Comportamiento tributario de las empresas en relación con la coyuntura precios de transferencia-valor en aduana	80
IMPORTANCIA DE LA VALORACIÓN ADUANERA	81
COROLARIO DEL CAPÍTULO PRIMERO.....	82

Capítulo segundo

LA DECLARACIÓN ANDINA DEL VALOR Y LA DUDA RAZONABLE DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA:	
ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA ECUATORIANA	83
DECLARACIÓN ANDINA DEL VALOR (DAV)	84
Estructura de la DAV y su tramitación en Ecuador.....	85
Importancia de la información suministrada por el importador a la aduana en la DAV con respecto a los elementos de hecho y circunstancias comerciales de las transacciones por las cuales se adquieren las mercaderías de importación	88
Obligatoriedad de suministrar información a la aduana por parte del importador y responsabilidades en la presentación de la DAV	89
LA DETERMINACIÓN DEL VALOR DE LAS MERCANCÍAS DE IMPORTACIÓN ANTE EL SENA E	91
DUDA RAZONABLE.....	95

BANCOS DE DATOS SOBRE PRECIOS DE MERCANCÍAS PARA EFECTOS DE VALORACIÓN ADUANERA Y COOPERACIÓN TÉCNICA A LA ADUANA DEL PAÍS DE IMPORTACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA DEL PAÍS EXPORTADOR	99
EL PAPEL DE LA TECNOLOGÍA EN LA MODERNIZACIÓN DE LOS PROCESOS ADUANEROS DE IMPORTACIÓN Y EN LA PREVENCIÓN DEL DELITO ADUANERO DE FALSA DECLARACIÓN DEL VALOR	100
BREVE ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL SOBRE LA DUDA RAZONABLE	103
Comentario sobre la sentencia dictada por el Tribunal de lo Contencioso Tributario n.º 2 con sede en la ciudad de Guayaquil	104
Comentario sobre la resolución de la Sala de lo Contencioso Tributario de la CNJ	105
Aporte de la sentencia de casación ecuatoriana para el esclarecimiento del tema de la duda razonable	106
COROLARIO DEL CAPÍTULO SEGUNDO	107
CONCLUSIONES	109
BIBLIOGRAFÍA	117

INTRODUCCIÓN

El nacimiento de la Organización Mundial de Comercio (OMC) supuso la consolidación definitiva de un sistema comercial internacional basado en normas de consenso mínimo, que surgió en el seno de las negociaciones de la Ronda Uruguay (1986-1994) en el contexto del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT, por sus siglas en inglés).

Sin lugar a dudas, uno de los pilares fundamentales del GATT es el Artículo VII, Código de Valoración Aduanera, y su Acuerdo de Aplicación. Ambos constituyen normas cardinales para lograr la liberalización del comercio mundial e instrumentos indispensables para la aplicación de los principios de trato nacional y de nación más favorecida, así como para corregir las asimetrías generadas en el comercio global de mercaderías y servicios.

La adhesión de Ecuador como miembro del GATT se concretó en 1996. A partir de ese año fueron incorporándose las normas de la naciente OMC en la legislación aduanera ecuatoriana, entre ellas el Acuerdo de Valoración Aduanera. El proceso de adaptación de estas normas a la realidad del comercio exterior ecuatoriano fue lento y complicado, ya que hasta el año 2000 se continuó aplicando métodos no coordinados e ineficientes. A partir de esta fecha, la administración aduanera emprendió una agresiva adopción de mecanismos normativos y técnicos para estar a tono con la normativa del GATT/OMC y de la Comunidad Andina (CAN) en materia de valoración de mercaderías.

Debemos destacar que la CAN, por medio de su Comisión y de la Secretaría General, ha dictado decisiones y reglamentos con valor y fuerza supranacional que tienen como propósito lograr una correcta implementación, aplicación y difusión de las normas de valoración aduanera del GATT/OMC. Esta normativa es la base para lograr uno de los objetivos que se propone la CAN en materia de integración subregional, que es la creación de un territorio aduanero de la CAN, factor importantísimo para la unificación subregional y para la articulación de un sistema integrado de aduanas, en sintonía con los tiempos y postulados que tiene actualmente el comercio exterior globalizado.

La transparencia en las negociaciones internacionales es otro de los objetivos que siempre buscó el GATT. En este aspecto, la valoración aduanera de las mercancías de importación constituye un instrumento esencial para determinar con claridad cuáles fueron las condiciones de negociación que se alcanzaron en la compraventa de mercaderías. El precio de una mercancía, es decir, su valor de venta para la exportación, es la premisa fundamental que recogió el GATT para diseñar un sistema objetivo de valoración que permitiese establecer bases reales para una adecuada imposición tributaria aduanera.

Otra característica del comercio mundial moderno es la utilización de la tecnología y de sistemas interconectados de redes para realizar operaciones de comercio exterior. Esto ha resultado en una disminución del papeleo clásico del despacho aduanero y de los procesos de aforo documentales que tanto han demorado la liquidación de tributos a la importación y la desaduanización de mercancías. El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE) ha puesto énfasis en la importancia de que la información y la documentación de los procesos de comercio exterior se transmitan y se manejen por vía informática y electrónica, a la par que este tipo de sistemas permiten intercambios de información con aduanas de otros países. Las bases de datos y la información recopilada por la aduana, junto con la sistematización de las operaciones de comercio exterior, traen como resultado la eficacia en la prestación de los servicios aduaneros y la reducción de tiempos en el despacho de mercancías.

A través de la investigación y el análisis crítico de estos temas se pretende establecer si los métodos de valoración aduanera del GATT/OMC son aplicados e interpretados en Ecuador en forma correcta y eficaz por parte de la aduana. Esto involucró relacionar la normativa

ecuatoriana que consta en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) y en los manuales, instructivos y reglamentaciones del SENAEC con la normativa supranacional de la CAN que, en la actualidad, ha adoptado totalmente las directrices del GATT/OMC en materia de valoración aduanera.

Se realizará un análisis que permita determinar cuáles son los principales conflictos que se generan en Ecuador entre el importador y la aduana con respecto a los procesos de valoración de las mercancías de importación, especialmente en el campo de la denominada «duda razonable» y del procedimiento de aforo de mercancías que emplean los funcionarios de la aduana para la aplicación de los métodos de valoración aduanera. Considero que este estudio contribuirá a despertar el interés de los sectores público y privado en el tema del valor aduanero.

CAPÍTULO PRIMERO

ANÁLISIS DOCTRINARIO Y NORMATIVO DE LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN ADUANERA DEL GATT/OMC ADOPTADOS POR LA CAN Y LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

En este capítulo se analizará la aplicación de las normas internacionales de valoración aduanera al sistema aduanero ecuatoriano, desde la noción del concepto del «valor en aduana» propugnado por el Consejo de Cooperación Aduanera en el año 1950, pasando por el GATT, hasta el surgimiento de la actual OMC y la adopción de un sistema estándar de valoración por parte de la CAN.

Se examinará brevemente el proceso de incorporación de Ecuador a los acuerdos del GATT y, con la profundidad necesaria, se estudiará la aplicación en nuestro país de los métodos de valoración aduanera contemplados en el Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del Tratado del GATT (acuerdo sobre valoración aduanera), incluyendo los casos especiales de valoración aduanera. Finalmente, se realizará un análisis comparativo entre los métodos de valoración aduanera en relación con los precios de transferencia y se estudiará la corriente doctrinaria y legislativa actual, para lograr una armonización de estos dos sistemas o metodologías de obtención del valor de mercaderías para efectos aduaneros y tributarios.

EL GATT, UNA BREVE SÍNTESIS

El GATT nació en 1947 a consecuencia de la aplicación del consenso mínimo internacional impulsado por Estados Unidos de América, posterior al intento de constituir la Organización Internacional de Comercio (OIC), cuya existencia fue boicoteada por los mismos Estados Unidos porque se pretendía aplicar en esta organización acuerdos obligatorios de amplio espectro. Así tuvo su origen el GATT, el cual, por medio de acuerdos multilaterales de comercio, tenía como finalidad la reducción de las tarifas arancelarias en el intercambio mundial de bienes, así como la eliminación del trato preferencial para productos nacionales respecto de productos extranjeros, además de la eliminación de subsidios y ventajas dadas por los países a los productores nacionales.

De esta forma, el consenso mundial originado en Bretton Woods (julio de 1944), que fundó las bases de dos fuertes instituciones que manejan la economía mundial (el Fondo Monetario Internacional —FMI— y el Banco Mundial —BM—), vio nacer un acuerdo comercial multilateral provisional y débil en la aplicación de sus reglas, como lo fue el GATT de 1947. Su lento perfeccionamiento tuvo largas y difíciles negociaciones dentro de un mundo político bipolar. Antonio Remiro Brótons describe dicho proceso de la siguiente forma:

La existencia de intereses contrapuestos de los negociadores suele provocar la aparición de grupos de influencia que, por lo demás, suelen ser cambiantes y heterogéneos según el avance de la negociación sobre las distintas materias que constituyen el objeto del tratado. Ello provoca la celebración de reuniones oficiosas destinadas a aunar puntos de vista y a fijar estrategias con las que, cediendo en lo accesorio, se gane en lo principal.¹

Al leer el texto del GATT de 1947² notamos que constituye un tratado básicamente dedicado a cuestiones arancelarias, pero que se refiere también a materia de política comercial, la que debía servir de base para el funcionamiento de la desechada OIC. El GATT constituye una de

- 1 Antonio Remiro Brótons, *Derecho internacional* (Madrid: Tirant Lo Blanch, 2007), 251.
- 2 El texto completo del GATT de 1947, publicado por la OMC, puede leerse en https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf.

las organizaciones internacionales más complejas, importantes y originales del mundo. En este acuerdo destacan los siguientes aspectos:

1. Resalta la aplicación práctica de la idea de cooperación internacional para hacer frente a un problema concreto.

2. Es evidente la debilidad institucional del mecanismo, muy distinto al FMI y al BM. La historia del GATT muestra una evolución creativa para solucionar esta deficiencia, hasta llegar en 1994 a la creación de la OMC.

3. Nace con un carácter provisional, que se refleja en sus normas constituyentes. En efecto, el protocolo de aplicación provisional señala que los firmantes se comprometen a aplicarlo a partir de una fecha.

4. El GATT establece una tendencia a obtener acuerdos mínimos para las políticas comerciales, que conducirán hacia una cierta homogeneización de las reglas del juego de las intervenciones de los Estados y permitirán una mayor seguridad a los agentes económicos.

Históricamente, el GATT se ha ido perfeccionado en cuatro etapas marcadas por las rondas de negociaciones, que han ido expandiendo su alcance y propósitos. Dichas etapas son las siguientes, según lo expresado por Miguel Ángel Díaz Mier:

1. La que se caracteriza por su «provisionalidad» (1948 a 1955).
2. La etapa del desarrollo (1956 a 1970), entendida en la doble coyuntura de preocupación por los problemas de los países en desarrollo y por la evolución positiva de la Institución.
3. La etapa de madurez (1970-1985), que presencia la celebración de la Ronda Tokio y los pasos previos a la Ronda Uruguay.
4. La etapa de institucionalización (1986-1995), en la que se lleva a cabo la Ronda Uruguay y se crea la OMC.³

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL GATT

Siguiendo a Miguel Espino González,⁴ se enuncian a continuación los principios fundamentales en los cuales se asienta el GATT. Entre ellos, destacan como principales el de *transparencia* y el de *no*

3 Miguel Ángel Díaz Mier, *Del GATT a la Organización Mundial de Comercio* (Madrid: Editorial Síntesis, 1998), 2:34-5.

4 Miguel Espino González, *La Organización Mundial del Comercio y sus instrumentos normativos* (Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Ltda., 1998), 39-43.

discriminación, a partir de los cuales se establecen otros principios derivados, tales como el trato de nación más favorecida. Sin embargo, son las llamadas «excepciones» las que han contribuido a darle flexibilidad a la aplicación del GATT.

Principio de transparencia

Es el sostén básico del esquema del GATT. Consiste en la fijación de reglas claras y objetivas del comercio internacional conocidas y aceptadas por todos los miembros del GATT. Contribuye a la eliminación de la incertidumbre en la formulación y aplicación de las políticas comerciales de las partes contratantes. Ha constituido un eficaz elemento de combate contra los efectos negativos que el bilateralismo exacerbado producía sobre las actividades de los agentes económicos.

Principio de no discriminación

El objetivo de la aplicación de este principio es evitar que los países miembros del GATT realicen, como parte de sus políticas comerciales, prácticas diferenciales (medidas en materias de aranceles, restricciones cuantitativas y tipos de cambio). En definitiva, constituye un rechazo al proteccionismo para promover el aumento del intercambio comercial. Este principio, en la práctica, se aplica a través de dos cláusulas del GATT:

Trato de nación más favorecida. Esta es una cláusula netamente surgida del masivo intercambio capitalista del siglo XX y del intento de romper barreras al ejercicio del comercio mundial. Según ella, las ventajas comerciales en materia de derechos arancelarios u otras que puedan ser concedidas por una parte contratante a una segunda se entienden extendidas *en forma automática* a las demás partes, con efecto general o multilateral.

Cláusula de igualdad de trato. Exige que las normas públicas que afectan a las operaciones comerciales y que constituyen subsidios y ventajas concedidos a los productores nacionales a través de políticas comerciales específicas (en particular las que afectan a la compra, al transporte, a la distribución y uso de productos, y muy especialmente a las políticas fiscales) sean aplicadas de tal manera que no se realice discriminación alguna entre productos nacionales e importados, una vez que se haya realizado el despacho en aduana. El GATT no impide la adopción de medidas en frontera, pero busca que dichas medidas se

apliquen de una manera conocida y nunca discriminatoria. Intenta lograr una auténtica competencia leal, evitando que mecanismos económicos de distorsión (comerciales y no comerciales) puedan impedir esa seguridad del acceso a mercados exteriores. En definitiva, se manifiesta una forma del pensamiento económico que indica que los Estados solo deben utilizar instrumentos transparentes como medios para la protección de los productos nacionales (muy en particular, los derechos arancelarios).

Existen, por supuesto, otros principios menores —como los de trato nacional, de previsibilidad o de competencia leal— pero no por ello menos importantes, ya que manifiestan en su amplitud y cobertura la existencia de una cooperación entre los países en la búsqueda de reglas estables, tan deseadas por toda clase de agentes económicos. No obstante, estos principios no deben confundirse con las técnicas o modos para lograr la consecución de los fines del GATT, tales como: reducción general y progresiva de los derechos arancelarios, flexibilidad o la prohibición de restricciones cuantitativas, entre otros.

Excepciones

Al tratarse de un acuerdo multilateral suscrito por países de diversa tradición humana, legislativa y comercial, el GATT ha permitido que sus normas incluyan varias notas interpretativas e instrumentos que contienen excepciones a los principios y cláusulas antes indicadas. Las excepciones son de tres clases: a) las aprobadas por las partes contratantes; b) las negociadas en las rondas; y c) las establecidas para productos concretos.

Una de estas excepciones recogidas en los acuerdos del GATT se denomina Cláusula de Habilitación. De acuerdo con la referencia histórica que hace la Secretaría de la OMC:

La Cláusula de Habilitación se convino en 1979 como parte de los resultados de la Ronda Tokio. Comprende diversas disposiciones que permiten a las partes contratantes del GATT conceder un trato diferenciado y más favorable a los países en desarrollo, a pesar del requisito de no discriminación establecido en el art. I del Acuerdo General.⁵

5 OMC, «Integración regional: Reglas multilaterales y su funcionamiento», en *El regionalismo y el sistema mundial de comercio* (Ginebra: OMC, 1995), 22.

Un caso de aplicación de esta Cláusula de Habilitación se da, por ejemplo, en la posibilidad de que los países en desarrollo miembros de la OMC puedan instaurar medidas temporales de salvaguardia a ciertos productos que importan, con la finalidad de corregir problemas de su sistema cambiario o de su balanza comercial. En este punto, el ejemplo más claro lo tenemos en Ecuador, país que al tener como moneda el dólar estadounidense no puede aplicar políticas de devaluación cambiaria para paliar déficits financieros y como consecuencia, en determinadas oportunidades, se ve abocado a levantar salvaguardias temporales a ciertos productos de importación.

EL ACTA DE MARRAKECH Y EL NACIMIENTO DE LA OMC

La rueda de negociaciones más larga en la historia del GATT marcó también su transformación. La Ronda Uruguay, desarrollada entre septiembre de 1986 y abril de 1994, con la participación de 114 países, coincidió con una tendencia de política económica (especialmente por parte de los países en vías de desarrollo) a la revisión de los procesos de «sustitución de las importaciones» que, emprendidos en la década de los sesentas, habían legado a los países en desarrollo pequeños niveles de diversificación de su aparatos productivos, al mismo tiempo que aumentaron sus pesadas deudas externas y sus déficit fiscales llegaron a niveles alarmantes, incompatibles con el moderno desarrollo mundial, acompañados de recetas económicas casi asfixiantes. En este sentido, la nueva visión de esta ronda de negociaciones, orientada a la apertura de las economías (visión impulsada por el nuevo liberalismo económico), era la de permitir el acceso de economías aisladas o de tortuoso crecimiento a mercados más amplios, bajo condiciones en las que los países desarrollados podían hacer muy poco para desestimular las exportaciones de productos agrícolas y de algunas manufacturas procedentes de las economías en vías de desarrollo, cuya producción de esas mercaderías había alcanzado un alto o mejor grado de competitividad internacional.⁶

Varios acontecimientos internacionales relevantes —tales como la descomposición del bloque comunista, conformado por países de economía centralizada y planificada; el fortalecimiento de bloques

6 Corporación de Estudios y Publicaciones, *La OMC a su alcance: Origen, estructura y ordenamiento jurídico* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 1998), 1:18.

económicos comunitarios, como, por ejemplo, la Unión Europea (UE), y el crecimiento y consolidación de las grandes empresas capitalistas transnacionales— aceleraron el proceso de globalización de la economía mundial. Estas circunstancias impulsaron, a su vez, el aumento de aspirantes a formar parte del GATT a través del mecanismo que caracteriza a todas las organizaciones supranacionales, esto es, la transferencia o delegación de facultades de la soberanía de los Estados hacia estas entidades.

No escapó el comercio mundial de la necesidad capitalista de poseer una entidad supranacional que garantizara el funcionamiento del libre comercio de una manera más decisiva. Dentro de la Ronda Uruguay del GATT, concluida en el año 1994 y en la cual se trataron temas «de agenda», como los de productos agrícolas, textiles, vestido y servicios a los mercados, existió ya un amplio consenso para establecer una organización internacional de comercio.

El ministro de Comercio de Italia, Renato Ruggiero, fue quien sugirió originalmente el establecimiento de dicha organización internacional de comercio. En 1990, Canadá convirtió en propuesta formal la idea de Ruggiero, la que fue recogida a principios de 1991 por la Comisión de las Comunidades Europeas del GATT, que se convirtió desde entonces en el principal promotor de la constitución de un marco institucional nuevo, provisto de personería jurídica y de la capacidad necesaria para impulsar decisivamente el desarrollo del comercio mundial. Estas características fueron incluidas en el Documento Dunkel⁷ e introducidas específicamente en el acuerdo constitutivo de la nueva OMC.

El 15 de diciembre de 1993 se dieron por terminadas las negociaciones comerciales multilaterales de la Ronda Uruguay. Aproximadamente año y medio después, el 15 de abril de 1994, se suscribió en Marrakech, Marruecos, el Acta Final por medio de la cual se creó la OMC y se adoptaron los principales instrumentos de su ordenamiento jurídico, que entraron en vigor el 1 de enero de 1995 y que no son otra cosa que la objetivación de los resultados de la Ronda Uruguay del

7 Esta es la denominación que recibió el borrador del Acta Final de la Ronda Uruguay, presentado por el Director General del antiguo GATT en diciembre de 1991 y que se convirtió en la base del acuerdo final.

GATT. Los principales instrumentos en que se basa el Acta Final de la Ronda Uruguay, conforme lo indica la propia Secretaría de la OMC, son los siguientes:

El Acta Final de la Ronda Uruguay se basa en tres grandes pilares: los Acuerdos Multilaterales sobre el Comercio de Mercancías, el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS) y el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionado con el Comercio (Acuerdo sobre los ADPIC). El marco de la OMC comprende además cuatro Acuerdos Plurilaterales, entre ellos un Acuerdo sobre Contratación Pública. La adhesión a los Acuerdos Plurilaterales no es requisito para la adhesión a la OMC. El cumplimiento de las obligaciones de los Miembros de la OMC se hace efectivo mediante un sistema reforzado de solución de diferencias, que incide en la forma en que los miembros de la OMC aplican las disposiciones relativas a los acuerdos regionales. En el Acuerdo por el que se establece la OMC se reconoce la práctica del consenso seguida en el GATT, y la adopción de decisiones sobre la interpretación de las disposiciones de los acuerdos sobre mercancías, servicios y protección de la propiedad intelectual que han de ser aprobadas por las tres cuartas partes al menos de los Miembros de la OMC.⁸

Estos acuerdos corresponden a una línea de coherencia interna, tanto en su redacción como en su mecanismo de presentación. Suele encontrarse en todos estos instrumentos una estructura similar, con ciertas modificaciones, bajo el siguiente esquema: a) Alcance y objetivos; b) Derechos y obligaciones básicos, en armonía con los principios esenciales de Transparencia y de No Discriminación del GATT; c) Mecánica institucional, órganos de difusión, control y consulta; d) Sistema de solución de diferencias; y e) Trato especial y diferenciado para los países en vías de desarrollo. La flexibilidad en el tratamiento e interpretación de la Cláusula de Nación Más Favorecida y en la aplicación de las normas relativas a la colaboración aduanera permitió la incorporación coordinada de los diferentes bloques de integración subregionales al sistema multilateral de comercio, contrarrestando los efectos negativos de las asimetrías del comercio internacional.

La base de este estudio es el Acuerdo para la Aplicación del Artículo VII del GATT, negociado inicialmente en la Ronda Tokio del GATT,

8 OMC, «Integración regional: Reglas multilaterales y su funcionamiento», 23-4.

concluida en 1979, junto con el desarrollo y modificaciones que introdujo la Ronda Uruguay de negociaciones del GATT, concluida en 1994.

En Ecuador, el acuerdo sobre valoración aduanera del GATT de 1994 entró en vigor en el año 1996 mediante la ratificación del Protocolo de Adhesión de la República del Ecuador al Acuerdo por el que se establece la OMC, publicado en el Registro Oficial 853, Suplemento, del 2 de enero de 1996. Se inició así un largo camino hacia la adopción plena de los métodos de valoración aduanera del GATT/OMC, que en el caso ecuatoriano tuvo sus avances estrechamente ligados a la evolución administrativa y tecnológica del servicio de aduana de Ecuador.

VALORACIÓN ADUANERA

DEFINICIÓN Y UTILIDAD

Con base en Daniel Zolezzi, definimos a la valoración aduanera como «un conjunto de procedimientos técnicos que permiten determinar con la mayor precisión posible el valor económico de las mercaderías en cualquier país del mundo, a efectos de aplicar tributos de carácter aduanero a dichas mercancías».⁹

Estos procedimientos están recogidos por la normativa del derecho internacional económico, por la del derecho comunitario que rige en diversas regiones del mundo, así como por la legislación de comercio exterior de cada país.

La valoración aduanera sirve para establecer un valor base del costo de las mercancías que forman parte del comercio internacional por medio de un procedimiento uniforme regulado por el derecho internacional, con carácter general, para las transacciones del mercado mundial de bienes.

El valor para fines aduaneros ganó extraordinaria importancia, particularmente en América Latina y en Ecuador, con la aplicación general de los tributos o derechos *ad valorem* a las mercancías de importación, en sustitución a los tradicionales derechos específicos aplicados anteriormente por las aduanas.

9 Daniel Zolezzi, *Valor en aduana: Código universal de la OMC* (Buenos Aires: Editorial La Ley, 2003), 19.

La tarifa de los derechos *ad valorem* consiste en la fijación de un porcentaje del valor de la mercadería de importación mediante la conjunción de dos factores: la alícuota y la base de cálculo. Citamos el criterio de Germán Pardo Carrero:

Los derechos de aduana propiamente dichos son los impuestos que gravan la importación para consumo y que figuran en los aranceles de aduana. La mayor parte de estos derechos se expresan en un porcentaje o tipo calculado sobre el precio de la mercancía, el que se determina sobre el valor de esta, determinado conforme a las reglas que establece el Código del Valor del GATT de 1994, acogido por todos los países o territorios aduaneros que son miembros de la OMC, y que, por lo tanto, se ven compelidos a trasladar esta normativa de carácter multilateral dentro de sus propios ordenamientos nacionales o comunitarios.¹⁰

NOCIONES DOCTRINARIAS RESPECTO DE LA VALORACIÓN ADUANERA

Las apreciaciones sobre valor aduanero giran en torno a dos nociones en cuanto a lo que se debe entender como precio:

- a) Positiva. La que considera el precio real de venta de las mercancías objeto de la transacción.
- b) Teórica. La que considera el precio probable de venta de la mercancía, en determinadas condiciones.

Noción positiva o tradicional

Conforme a lo expresado por Máximo Carvajal Contreras, esta noción positiva:

Puede ser expresada en su forma más elemental por la aceptación sin crítica del precio contractual de venta (factura comercial), modalidad que se hallaba comúnmente en algunos sistemas, en donde las tarifas aduaneras *ad valorem* constituían una excepción, o en casos en los cuales las mercancías de ciertos objetos no representaban mayores preocupaciones de orden fiscal o económico.

Esta aceptación «pura y simple» de los precios contractuales presentaba, sin embargo, la ventaja de la simplicidad administrativa, en la práctica

10 Germán Pardo Carrero, *Tributación aduanera* (Bogotá: Editorial Legis, 2009), 90.

incompatible con un sistema *ad valorem*, por tener serios inconvenientes desde el punto de vista fiscal y económico.¹¹

Desde el punto de vista fiscal, la aceptación pura y simple de los precios contractuales estimula el fraude en la declaración del precio con el objetivo de evadir impuestos, especialmente frente a gravosas tarifas aduaneras y de gran dispersión. En Latinoamérica, esta clase de tarifas incentiva la subfacturación, con la correspondiente distorsión de los precios y pérdida de la transparencia comercial.

Desde el punto de vista económico, la aceptación pura y simple de los precios contractuales es inadecuada para satisfacer las necesidades del actual comercio internacional, muy en particular respecto de los siguientes hechos:

a) La creciente interdependencia o integración comercial entre las empresas, casos en que frecuentemente los precios de venta no son significativos de transacciones comerciales normales, en el sentido tradicional.

b) La frecuencia de las operaciones comerciales que no constituyen más que unas cuantas transacciones de compra y venta, en las cuales el precio contractual representa en realidad el valor total de venta de la mercadería, sino el componente de una operación más compleja, difícilmente pueden llegar a constituir verdaderas transacciones de compraventa, pues el precio contractual no representa el valor total de la mercadería, sino el componente de una operación más compleja.

c) La práctica de precios artificiales impuestos por la política de un determinado país, dirigidos a cierta clase de mercados y desvinculados de los respectivos costos de producción de la mercancía.

d) La aplicación de estímulos a la exportación, que muchas veces sobrepasan los límites admisibles de restitución de los impuestos y otros gravámenes.

En las condiciones anteriormente mencionadas existe la necesidad de la aplicación de normas y criterios complementarios que permitan corregir los desvíos de los precios mediante el establecimiento de condiciones hipotéticas para la operación y el empleo de métodos para la valoración aduanera. Entre estos métodos se encuentran los siguientes:

11 Máximo Carvajal Contreras, *Derecho aduanero*, 14.^a ed. (Ciudad de México: Editorial Porrúa, 2007), 302.

1. Sustitutivos. Son aquellos que adoptan un «precio de sustitución», esto es, el precio de mercadería idéntica o similar, vendida u ofrecida a la venta en las condiciones establecidas en la definición.

2. Deductivos. Son los que adoptan el precio de la mercadería importada en el mercado interno del país importador, deducidos los derechos de entrada, gastos y comisiones o lucros de comercialización.

3. Aditivos. Consisten en la composición del precio mediante investigación en el mercado interno del país exportador, incluso a partir del costo de producción, agregándose los gastos necesarios para la entrega de la mercadería en el lugar establecido por el mutuo acuerdo entre importador y exportador.

Es claro que la noción positiva concentra la evaluación del valor en la investigación del precio real de venta de la mercadería, en las condiciones impuestas por el método que se aplica, y, en caso de imposibilidad de la determinación del precio efectivo de la mercadería misma, mediante el recurso del valor de una mercadería similar.

Noción teórica

Esta posición es crítica de la noción positiva, respecto de la cual señala las siguientes limitaciones:

- a) La inexistencia en muchos casos de una venta efectiva.
- b) La necesidad de utilizar el recurso del precio de una mercadería similar, lo que puede tener en la práctica una aceptación menos restrictiva, distanciando el «valor aduanero» del valor comercial de la mercadería efectivamente importada.
- c) En muchos casos, la inexistencia de una mercadería similar para efectos de comparación obliga a una investigación de difícil realización en el mercado interno del país exportador, con resultados de significación dudosa.

Al respecto, Máximo Carvajal Contreras da su criterio, que compartimos, en los siguientes términos:

Estas dificultades tienen origen en la condición establecida del precio real de venta, esto es, el precio por el cual la mercadería es de hecho vendida en las condiciones estipuladas, lo que obligaría siempre a la efectiva verificación de ese precio, excluyendo cualquier otro precio o cualquier otra consideración. Sin la verificación del precio real de venta no sería posible proceder a la valoración.

La fórmula encontrada por los teóricos para superar esta dificultad fue la de ignorar la operación de hecho, expresada en el indicativo *es*, y adoptar como norma de valoración una operación hipotética, expresada por el condicional *sería*, en lo que consiste fundamentalmente la noción teórica del valor.¹²

El precio por el cual la mercadería sería vendida, en las condiciones establecidas por la definición, puede, según los teóricos, ser siempre determinado en todos los casos, aun cuando la mercadería no sea objeto de venta o sea vendida en otras condiciones. Si la mercadería en valoración fue vendida en las condiciones previstas, el precio por el cual sería vendida debe coincidir con el precio efectivo de transacción. Si la mercadería no fuese vendida o si lo fue en otras condiciones, existirían datos suficientemente precisos para establecer el precio por el cual la mercadería sería vendida en las condiciones recomendadas o, teniendo en cuenta los elementos históricos y el destino probable de la mercadería, el precio por el cual la mercancía podría ser vendida. «La noción teórica tiene como base el precio probable de la mercadería, y su determinación consiste, en último término, en la investigación del producto efectivo o probable de la venta».¹³

Los teóricos desvinculan jurídicamente el «valor para fines aduaneros» de los precios aplicados a las transacciones comerciales concretas, lo que permite mayor libertad en el proceso de valoración, proceso en el cual las aduanas pueden recurrir a cualquier medio de investigación para establecer el valor presunto de la mercadería, con vistas a lograr obtener el «valor real» enfatizado en el Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC.

La adopción de la noción teórica no obliga forzosamente a la elaboración de precios abstractos, desvinculados de la realidad comercial, aunque se admita la estimación de un valor presumible a través de la manipulación de elementos de juicio. La aplicación de la noción teórica se realiza principalmente mediante ajustes para cuadrar los precios efectivos a los términos y condiciones de la definición del valor. No obstante, estos procedimientos no tienen mayor utilidad frente a la perspectiva del comercio internacional actual, en el que se busca establecer el valor de transacción de las mercaderías por medio de métodos

12 *Ibíd.*, 304.

13 *Ibíd.*

objetivos de cálculo que son determinados por tratados supranacionales como los del GATT de 1994.

ELEMENTOS DE LA DEFINICIÓN SOBRE EL VALOR EN ADUANA

«Cualquier definición sobre establecimiento del valor para fines aduaneros incorpora elementos básicos que han sido agrupados sistemáticamente conforme a los siguientes elementos: 1. precio; 2. tiempo; 3. lugar; 4. nivel; y 5. cantidad». ¹⁴

Elemento precio

Depende del carácter positivo o teórico de la definición del valor en aduana establecido por las condiciones adecuadas de competencia, indispensables para una objetiva evaluación de carácter aduanero.

Estas condiciones de libre competencia se refieren a una situación de normalidad de la operación comercial o de libre acceso de la mercadería por parte de todos los compradores.

El presupuesto de las condiciones de libre competencia y de operaciones comerciales, bajo condiciones normales, debería conducir a precios reales y uniformes, los cuales podrían ser determinados por cualquier tipo de definición teórica o positiva. Por ello, en apariencia ambas nociones sobre el valor resultan neutras desde el punto de vista de su incidencia en el precio y, por tanto, no deberían introducir elementos de distorsión en el proceso de evaluación aduanera.

En la práctica, el grado de subjetividad de las normas y criterios que se adoptan en muchos casos para el control y verificación del valor aduanero pueden conducir a diferentes estimativas de precios, lo que, en consecuencia, afecta el nivel de tributación.

Elemento tiempo

Los precios están sujetos a variaciones en función del tiempo; por ello, es indispensable establecer el momento que sirve de referencia para los fines de la evaluación aduanera. Entre estos tiempos, usualmente incorporados a las definiciones sobre el valor, tenemos:

- Tiempo de la exportación: momento de la compra o momento del embarque.

14 Otto Ferreira Neves, *Introducción al estudio del valor aduanero* (Santo Domingo, DOM: Iscat, 1990), 266.

- Tiempo de la importación: momento de la entrada o de la aceptación de la declaración aduanera, o momento de la verificación aduanera.

En el caso de emplear el tiempo de exportación, que es el más adecuado en las definiciones con base en la noción positiva, no se encuentran mayores problemas prácticos en relación con variaciones temporales de los precios, tomando en cuenta que, en principio, los precios vigentes a la fecha de la exportación coinciden o están muy próximos al momento en que el vendedor o comprador acuerdan el precio de la mercadería.

En cambio, cuando el tiempo es fijado con base en el momento de la importación (coincidente con la noción de carácter teórico), pueden acontecer variaciones importantes en el lapso entre el contrato de compraventa y la importación efectiva de la mercancía.

A fin de ajustar las normas de evaluación a la realidad comercial y atender las conveniencias de orden práctico, es frecuente en las legislaciones de los países que adoptan el tiempo de la importación admitir tolerancia en cuanto a este elemento en función de los plazos normales de importación, para el mismo tipo de mercadería y siempre que no ocurran en el período variaciones excepcionales de los precios.

Elemento lugar

Está relacionado con el elemento tiempo y puede ser interpretado en relación con dos aspectos:

- a) El mercado en el cual debe ser considerado el precio de las mercancías, para fines de fijar el valor.
- b) La condición de entrega de la mercadería, incorporando los gastos resultantes de la manipulación y transporte de aquella.

Entre los mercados referidos por las definiciones del valor podemos citar los siguientes:

- Mercado del país exportador. Interno: mercados principales, mercados de compra o mercados del lugar de embarque. Externo: mercado de exportación.
- Mercado del país importador. Mercado principal o mercado del lugar de la importación.
- Lugar de la importación desvinculado de los mercados interno y externo.

El precio de exportación de un producto depende, en esencia, del precio que será pagado por el eventual comprador extranjero en función de la competencia local, debida a la producción nacional similar, o de la competencia internacional, representada por la importación del producto de otros orígenes, y del costo del producto exportable, límites dentro de los cuales se ejerce la política de precios del exportador de acuerdo con sus objetivos comerciales.

En las condiciones anteriormente indicadas, al tratarse de mercados distintos (nacional y extranjero), difieren también los precios de venta de las mercaderías para el mercado interno y para la exportación. Los primeros con frecuencia son más altos, incluso después de corregidas las distorsiones debidas a la incidencia tributaria interna. En algunas ocasiones esto sucede con aval del Estado, con la finalidad de otorgar una posición relativamente ventajosa al productor nacional en el mercado nacional: «El elemento lugar, como definición de las condiciones de entrega, afecta también al valor a tributarse, en vista de que está asociado a los gastos de movimiento, transporte y seguro de las mercancías, gastos que se incrementan en la medida en que el elemento lugar se aleja de los sitios de la producción».¹⁵

Las regulaciones de la Cámara de Comercio de París (CCI) difundieron y regularizaron la utilización de los denominados INCOTERMS, o términos comerciales, que, de acuerdo al lugar convenido, determinan el límite de la responsabilidad en la carga, viaje y entrega final de las mercancías al importador por parte el exportador. Dos de estos términos, FOB (*free on board*; libre al lado del barco) y CIF (*cost, insurance and freight*; costo, seguro y flete), son los actuales referentes en el cálculo de los impuestos a la exportación y a las importaciones.

Según lo conceptuado por José Luis Pérez Riesco:

El vocablo INCOTERMS —términos internacionales de comercio— son las iniciales de International Chamber of Commerce Trade Terms y expresan el conjunto de reglas aplicadas a la interpretación de los términos comerciales internacionales, dándoles un sentido unívoco, comúnmente aceptado, dentro de la discrecionalidad facultativa de su utilización [...]. Los INCOTERMS tienen por objeto facilitar un conjunto de reglas internacionales de carácter facultativo que determinen la interpretación

15 Carvajal Contreras, *Derecho aduanero*, 308.

de los principales términos utilizados en los contratos de compraventa internacional.¹⁶

En el caso de las importaciones en Ecuador, la tarifa *ad valorem* se aplica sobre el valor CIF de la mercadería. Esto es, sobre la mercadería entregada en el puerto de destino, cuyo valor incluye el precio de fábrica de las mercancías, embalajes, pago de derechos de exportación, el transporte hasta el puerto, la colocación de la mercancía a bordo del buque o nave, el pago del seguro y el flete, más los gastos de colocación de la mercadería en el lugar donde ha sido destinada al arribar el transporte al puerto del importador.

La inclusión del seguro en el precio base las mercancías tiene importancia fundamental en el caso de las mercancías consideradas como peligrosas o con riesgo en el transporte, que conlleva la sustancial elevación del valor para fines aduaneros.

En cuanto a las exportaciones, es el valor FOB de las mercancías el utilizado para aplicar cualquier tasa o derecho de exportación. Este valor incluye el precio de fábrica de las mercaderías, el costo de los embalajes, el transporte a puerto y la colocación de las mercancías a bordo de la nave.

Elemento nivel

Los precios también pueden sufrir variaciones ostensibles conforme al nivel del comprador, como compensación por su mayor o menor desempeño en la función de comercialización. Interesa, por tanto, al problema del valor aduanero, la técnica y los canales de distribución de las mercancías.

Los canales de distribución son la secuencia de mercados por los que pasa la mercadería en su transferencia al consumidor y, en ese particular, la distribución puede ser directa o indirecta. La distribución directa del productor al consumidor es la menos frecuente y ocurre principalmente en la comercialización de bienes industriales. La forma usual es la distribución indirecta, a través de agentes intermediarios que pueden ser:

a) Mayorista comerciante: agente que asume la propiedad de la mercancía.

16 José Luis Jerez Riesco, *Comercio internacional*, 3.^a ed. (Madrid: Esic, 2007), 72-3.

b) Intermediario: agente de nivel equivalente al mayorista, pero que no asume la propiedad de la mercancía.

c) Minorista: generalmente, agente de pequeña capacidad financiera y limitado a pequeñas compras, normalmente hechas a un intermediario mayorista.

Respecto de las técnicas de comercialización, estas pueden ser:

a) Distribución general. Es aquella por la cual el productor vende a cualquier comprador intermediario que se disponga a acumular existencias de la mercadería.

b) Distribución restrictiva. Es un tipo de distribución limitada. Puede ser *selectiva*, con limitado número de intermediarios en determinadas áreas, o *exclusiva*, en la cual la comercialización es hecha a través de un único intermediario para cada área.

c) Distribución integrada. Es aquella en que el productor desempeña las diferentes funciones de los intermediarios.

La distribución restrictiva, en especial la exclusiva, frecuentemente crea vinculaciones entre el vendedor y el comprador, las cuales pueden afectar sustancialmente los precios normales de competencia. En consecuencia, se aconseja tomar precauciones especiales en la determinación del valor aduanero.

Las diferencias de precio en el nivel de la operación se traducen generalmente en un sistema de descuentos funcionales, variables conforme a la posición del comprador en el canal de comercialización, o mediante precios de lista en los cuales está implícito el descuento funcional.

Elemento cantidad

Los precios varían también en función de la cantidad vendida, sea en la forma de tarifa, si se trata de cantidades mínimas, o, usualmente, en medianos y grandes volúmenes de venta, en los que se aplican descuentos. Estos descuentos de cantidad, en principio progresivos, pueden ser acumulativos o no.

Los descuentos no acumulativos se aplican en función de la cantidad adquirida en cada operación o en cada remesa de la mercadería. Estimulan compras en cantidades mayores; sin embargo, no establecen tratamientos especiales para la mercadería presente en razón de compras anteriores.

Los descuentos acumulativos se aplican en función de las cantidades adquiridas en un determinado período —un año, por ejemplo— y crecen en la proporción en que se agrandan las compras acumuladas. Los descuentos acumulativos pueden ser retroactivos o no.

Los descuentos de cantidad pueden ser aplicados con base en criterios de valor de la compra o de la cantidad adquirida y estar referidos a la unidad física de la mercancía o a la de embalaje.

Respecto de la forma de aplicación del descuento, esta puede ser *directa*, esto es, una reducción implícita o explícita sobre un precio base, o *indirecta*, mediante el suministro de una cantidad adicional de la mercadería, con la consiguiente reducción del precio por unidad.

Cantidad y nivel son conceptos correlativos. Los diferentes niveles de comercialización se caracterizan por una relación inversa entre el número de agentes y las cantidades negociadas.

BREVE RELATO SOBRE LA EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA NORMATIVA BASE DE LA VALORACIÓN ADUANERA

A partir de la reseña histórica que sobre el valor en aduana realiza Antonio Rodas Pozo,¹⁷ comenzaremos indicando que en los años posteriores a la Primera Guerra Mundial, en que el «espíritu» de los acuerdos de Locarno reinaba en Europa bajo la Sociedad de Naciones (SDN), la Cámara de Comercio Internacional (CCI) llevó al seno de la SDN la cuestión sobre el tratamiento y unificación de los diversos sistemas existentes de valoración aduanera entre los años 1927 y 1930; sin embargo, el tema fue tratado solamente por medio de consultas y encuestas acerca de su contenido. La corta duración de la SDN frustró el primer intento serio de uniformar los sistemas de valoración aduanera.

Las primeras bases sólidas de consenso sobre el tema del valor en aduana las encontramos en el documento denominado «Carta de la Habana», nacida de las reuniones que convocó el Consejo Económico y Social de la ONU y que tuvieron lugar entre 1947 y 1948, posteriores a la Conferencia sobre Comercio y Empleo celebrada en Ginebra. El art. 35 de la Carta de la Habana (que no llegó a entrar en vigor por falta de suficientes ratificaciones) recogía principios generales de valoración de

17 Antonio Rodas Pozo, *Valoración en aduana (GATT)* (Quito: Ministerio de Relaciones Exteriores, 1995), 9-11.

enorme importancia para el desarrollo ulterior de esta materia, ya que posteriormente fueron incorporados por el Artículo VII del GATT. Este último, a su vez, es la fuente de dos tratados de valor en aduana: la Definición de Bruselas de 1950 y el Código de Valoración Aduanera del GATT de 1979.

La Definición de Bruselas

Según lo que expresa Daniel Molina Mascopé, «La Definición de Valor de Bruselas nació por la necesidad de contar con una norma común y uniforme sobre el valor en aduana de las mercancías y eliminar métodos complejos que aplican los países en perjuicio del Comercio Internacional».¹⁸

Este fue un proyecto de Código de Valoración planificado y redactado por el subcomité de Estudios para la UE en 1949. Fue aprobado con algunas modificaciones por el Comité Aduanero y luego por el Grupo de Estudios de la UE. Se dio conocimiento del proyecto a las administraciones de los países miembros, los cuales hicieron sus respectivas observaciones. En virtud de esas observaciones, el subcomité abrevió el texto del código, asumiendo parte de este la forma de notas interpretativas. Fue firmado el 15 de diciembre de 1950 bajo el nombre de Definición sobre el Valor en Aduana de las Mercancías. Empezó a tener vigencia el 28 de julio de 1953. Sus firmantes originales fueron nueve países, número que se elevó con el paso del tiempo a treinta y un partes contratantes, sin contar con otros setenta países más que incorporaron las normas del código a sus legislaciones, sin adherirse formalmente a esta norma.

La Definición de Bruselas respondió a las necesidades que atravesaban los países europeos en la época posterior a la Segunda Guerra Mundial por la reconstrucción de sus devastadas economías, para lo cual requerían una fuerte presencia estatal. Sin embargo, el código presenta rasgos que anticipan una concepción posterior y positiva sobre el valor, noción que ha sido fundamental para las economías más desarrolladas a partir de finales del siglo XX. El incremento enorme del comercio

18 Daniel Eduardo Molina Mascopé, «La valoración aduanera de mercancías», *VI Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario: Memoria* (Santa Cruz: Autoridad de Impugnación Tributaria, 2013), 126.

mundial contribuyó mucho a este propósito, acelerando la plena adopción de dicha concepción moderna sobre valoración aduanera.

La Ronda Tokio y el Código de Valoración Aduanera del GATT de 1979

Durante la ronda de negociaciones de Tokio (1973-1979), a través de las negociaciones comerciales multilaterales y la aplicación de la Cláusula de Nación Más Favorecida, se alcanzaron reducciones sustanciales en el nivel arancelario, con la consiguiente expansión y liberalización del comercio mundial. Este fue el momento en que las partes contratantes del GATT aprobaron, en 1979, el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, que entró en vigor el 1 de enero de 1981. Este acuerdo base, con su desarrollo y modificaciones posteriores realizadas en la Ronda Uruguay del GATT que concluyó en 1994, es el que rige hasta la actualidad.

El acuerdo se estructuró en treinta y un artículos, varias notas interpretativas a estos, y dos anexos relativos a un Comité Técnico de Valoración en Aduana y grupos especiales. Además, para facilitar la presencia de los países en vías de desarrollo dentro de las disciplinas pactadas, se negoció un protocolo especialmente destinado a tratar problemas que a estos países podía causar la aplicación íntegra de las normas de valor aduanero.

Conforme lo indica el Bancomext: «El Código contiene también varias disposiciones sobre aspectos más técnicos de la valoración en aduana, tales como la conversión de moneda, el derecho de recurso ante una autoridad judicial, la publicación de leyes y reglamentos sobre valoración en aduana y el pronto despacho de las mercaderías importadas».¹⁹

El esquema técnico que establece que el acuerdo consiste en una base de cinco métodos principales de valoración, los cuales pueden ser aplicados en forma sucesiva hasta que se encuentre uno que sea adecuado al caso que se examina. Si ninguno de ellos pudiera aplicarse, puede entonces utilizarse «cualquier medio razonable de valoración» como último recurso.

19 Banco Nacional de Comercio Exterior, «Los acuerdos multilaterales concertados en la “Ronda de Tokio”», *Revista de Comercio Exterior* (junio de 1979): 690-8, <http://revistas.bancomext.gob.mx/rce/magazines/432/10/RCE10.pdf>.

De forma específica, a efectos de lo que expresan los considerandos del Código de Valoración Aduanera del GATT de 1979, el sistema de valoración aduanera buscaba los siguientes objetivos:

a) Crear un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduanas de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios.

b) Crear procedimientos de valoración de aplicación general, sin distinciones por razón de la fuente de suministro.

c) Fijar el valor de transacción, de forma usual, como base de la valoración en aduana de las mercancías; esto quiere decir que debe sustentarse dentro de lo posible en los documentos comerciales.

d) Determinar el valor en aduana con base en criterios sencillos, que sean conformes con los usos comerciales, de fácil comprensión tanto para el importador como para la administración de aduanas.

e) El sistema de valoración debe asegurar al importador de buena fe una protección contra la competencia desleal resultante de cualquier tipo de subvaloración, sea fraudulenta o no.

f) El sistema de valoración debe permitir al importador determinar con la suficiente antelación el valor en aduana con la mayor certeza.

g) Si el servicio de aduanas estima que el valor declarado puede ser inexacto, la comprobación de los elementos de hecho indispensables para determinar el valor en aduana debe ser rápida y precisa.

h) El sistema de valoración no debe constituir un obstáculo para el rápido despacho de las mercancías.

i) El sistema de valoración debe reducir al mínimo las formalidades.

j) Las controversias que surjan entre el declarante y la administración deberán resolverse mediante un procedimiento sencillo, rápido, equitativo e imparcial.

Las reformas y recomendaciones sobre el valor en aduana en la Ronda Uruguaya del GATT (1986-1994)

La regla fundamental de la valoración aduanera, el denominado «valor de transacción», no permitía a los países en desarrollo afrontar los casos de infravaloración de mercancías por parte de los operadores económicos. La consecuencia directa de esa incorrecta valoración de mercancías era la disminución de la recaudación tributaria aduanera, con los consiguientes perjuicios para los ingresos públicos de esos países.

Otros problemas que se presentaban al aplicar el Código de Valoración Aduanera del GATT eran los siguientes:

- a) Las importaciones realizadas en los países en desarrollo a través de agentes, distribuidores exclusivos o concesionarios únicos, de mucha importancia en estos países, al considerarse como partes *no vinculadas*, podían excluir del valor en aduana los descuentos y reducciones especiales, con la consiguiente reducción de los ingresos obtenidos en impuestos aduaneros por parte de los países en desarrollo.
- b) La práctica establecida en los países en desarrollo de aplicar valores mínimos oficiales a las importaciones. Tales *minimis* estaban autorizadas dentro del trato especial y diferenciado a estos países y tenían carácter transitorio. La aspiración de estas naciones en desarrollo era que esta práctica fuese permitida con mayor amplitud, indicando que el establecimiento de esos precios se hace sobre criterios objetivos.²⁰

Frente a estos problemas, en 1990 se creó un grupo de trabajo, cuyas recomendaciones se incorporaron al texto del acuerdo en forma de anexo y también en calidad de decisiones. En la reunión llevada a cabo en la ciudad de Marrakech (Marruecos), los ministros de los Estados negociantes invitaron a adoptar tales recomendaciones al órgano institucional del acuerdo.

En el anexo se reconoce que las administraciones aduaneras podrán realizar investigaciones para comprobar la exactitud de los elementos de valor declarados. En esas investigaciones tienen derecho a contar con la cooperación plena de las otras administraciones. Podrá solicitarse, de acuerdo con un procedimiento conocido, explicaciones complementarias. Este sistema obliga a las administraciones aduaneras a informar a los importadores las razones de las posibles dudas o discrepancias.

Se admitió que el Comité Técnico de Valoración en Aduana, creado para el efecto, acoja favorablemente las peticiones de reserva al acuerdo con el objeto de mantener el sistema de valores mínimos establecidos oficialmente, siempre que se aduzcan suficientes razones.

En conclusión, siguiendo los textos jurídicos del GATT,²¹ podemos decir que estas reformas introducidas en la Ronda Uruguay respecto del tema de valoración aduanera, concluidas en 1994, son medidas

20 Díaz Mier, *Del GATT a la Organización Mundial de Comercio*, 128.

21 GATT, *Los resultados de la Ronda Uruguay de negociaciones comerciales multilaterales: Los textos jurídicos* (Ginebra: GATT, 1994).

destinadas a facilitar la incorporación de los países en desarrollo a un acuerdo que, en lo relativo a instituciones, consultas y solución de diferencias, no difiere del anterior Acuerdo de Valoración Aduanera surgido en la Ronda Tokio que concluyó en 1979. De hecho, se mantuvo vigente el organismo denominado Comité Técnico de Valoración en Aduana, creado en el Código de Valoración Aduanera del GATT en 1979, cuya misión principal es absolver consultas y despejar dudas relativas a la aplicación del valor en aduana de las mercancías conforme al Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC. Igualmente, destacamos la recomendación sobre la eliminación de criterios subjetivos de valoración, garantizando la aplicación de un sistema equitativo, uniforme y neutro que privilegia el «valor de transacción».

EL ARTÍCULO VII DEL GATT, CÓDIGO DE VALORACIÓN ADUANERA

Según opinión de Germán Pardo Carrero:

La seguridad jurídica que se imprime al sistema de valoración aduanera viene caracterizada por el concepto de tipicidad tributaria o principio de determinabilidad que se expresa en la adecuación de la base imponible de una mercadería al verdadero valor de la operación comercial, siendo esto lo que se quiere gravar en todas las operaciones de comercio exterior.²²

Comparto este criterio con dicho autor por cuanto el Código de Valoración Aduanera del GATT/OMC da primacía al principio de seguridad jurídica o seguridad formal, buscando que dicho código se aplique de la misma manera por parte de todos sus usuarios a escala mundial. Además, otorga y reconoce a las normas jurídicas de valoración aduanera su carácter instrumental, con miras a facilitar el comercio internacional sobre la base de una normativa clara y detallada.

A continuación detallamos los aspectos más importantes del Artículo VII del Acuerdo de Bienes del GATT, conocido como Código de Valoración Aduanera, siguiendo el texto del acuerdo.²³

Compromiso de las partes contratantes

En cuanto a este artículo, los miembros del GATT se comprometieron a aplicarlo con respecto a todos los productos sujetos a derechos

22 Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 424.

23 Corporación de Estudios y Publicaciones, *La OMC a su alcance*, 106-8.

de aduana o a otras cargas o restricciones impuestas a la importación y a la exportación, basados en el valor o fijados de algún modo en relación con este. Además, cada vez que otra parte contratante lo solicite, examinarán, ateniéndose a dichos principios, la aplicación de cualquiera de sus leyes o reglamentos relativos al valor en aduana. Las partes contratantes podrán pedir a las demás que les informen acerca de las medidas que hayan adoptado en cumplimiento de las disposiciones de este artículo.

Base de valoración de las mercancías

Es el mayor principio rector de este artículo. Consiste en que el valor en aduana de las mercancías importadas debe basarse en el valor real o valor de transacción de la mercancía importada a la que se aplica el derecho *ad valorem* y no en el valor de una mercancía de origen nacional ni en valores arbitrarios o ficticios.

Definición de valor real o valor de transacción de las mercancías en aduana

Desde 1980, la UE aplica el Código del Valor del GATT en todas las importaciones de mercancías desde terceros países. Los preceptos del GATT están recogidos en su Código Aduanero Comunitario. De acuerdo a lo indicado por Miguel Cabello Pérez, el Código Aduanero Comunitario de la UE define al valor en aduana en los siguientes términos:

El valor en aduana de las mercancías a importar será *su valor de transacción*, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden para su exportación, con destino al territorio aduanero de la comunidad, ajustado (adición o deducción), en su caso, de conformidad con lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario.²⁴

Por valor real o valor de transacción debe entenderse el precio al que, en un tiempo y lugar determinado por la legislación del país importador, las mercancías importadas son vendidas u ofrecidas para la venta en el curso de operaciones comerciales normales, en un mercado que garantiza la libre competencia. En la medida en que el precio de

24 Miguel Cabello Pérez, *Las aduanas y el comercio internacional*, 2.ª ed. (Madrid: Esic, 2009), 165.

dichas mercancías o mercancías similares dependa de la cantidad comprendida en una transacción dada, el precio que haya de tenerse en cuenta debería referirse uniformemente a cantidades comparables o, en su defecto, a cantidades no menos favorables para importadores que aquellas en que se ha vendido el mayor volumen de estas mercancías en el comercio entre el país de exportación y el de importación.

Germán Pardo Carrera indica que «el valor de la mercancía debidamente determinado (valor real) coadyuva a evitar barreras indirectas o indeseadas al comercio internacional»,²⁵ criterio que comparto, por cuanto un incremento artificioso del valor de las mercancías por importar puede ser utilizado como mecanismo proteccionista de la producción nacional, lo que afecta al comercio internacional.

Cuando sea imposible determinar el valor real de la mercadería por el valor de transacción, el valor en aduana debería basarse en el equivalente comprobable que más se aproxime a dicho valor.

Para obtener el valor en aduana de todo producto importado, no debería computarse ningún impuesto interior aplicable en el país de origen o de exportación del cual haya sido exonerado el producto importado o cuyo importe haya sido o habrá de ser reembolsado.

Conversión monetaria

A efectos de lograr el valor real en la valoración de las mercaderías, el Artículo VII del GATT determina que, salvo disposiciones contrarias, cuando una de las partes contratantes se vea en la necesidad de convertir en su propia moneda un precio expresado en la moneda de otro país, el tipo de cambio que debe utilizarse para dicha conversión deberá basarse, para toda divisa, en la paridad establecida de conformidad con los estatutos del FMI, en el tipo de cambio reconocido por este o en la paridad establecida en virtud de un acuerdo especial de cambio celebrado de conformidad con el Artículo XV del GATT.

A falta de la anteriormente citada paridad monetaria y de dicho tipo de cambio reconocido, el tipo de conversión deberá corresponder efectivamente al valor corriente de esa moneda en las transacciones comerciales.

25 Pardo Carrera, *Tributación aduanera*, 415.

Las partes contratantes, de acuerdo con el FMI, formularán las reglas que habrán de regir la conversión por dichas partes de toda moneda extranjera con respecto a la cual se hayan mantenido tipos de cambio múltiples, de conformidad con el Convenio Constitutivo del FMI.

Cada parte contratante podrá aplicar dichas reglas a las monedas extranjeras, a efectos de la aplicación del valor real del que habla el Artículo VII, en lugar de basarse en paridades. Mientras las partes contratantes adoptan estas reglas, cada parte podrá, a efectos de determinar el valor real de transacción, aplicar a toda moneda extranjera reglas de conversión destinadas a expresar efectivamente el valor de dicha moneda en las transacciones comerciales.

No podrá interpretarse ninguna disposición acerca de la conversión monetaria en el sentido de que obligue a cualquiera de las partes contratantes a introducir modificaciones en el método de conversión de monedas, aplicable a los efectos de aforo aduanero en su territorio, conforme al Artículo VII del GATT de 1994, y que tengan como consecuencia aumentar de manera general el importe de los derechos de aduana exigibles.

Característica de los métodos y criterios de valoración en aduana

Según el Artículo VII del GATT, los métodos y criterios para determinar el valor en aduana de los productos sujetos a derechos de importación o a otras cargas o restricciones con base en el valor, o fijados de algún modo en relación con este, deberían ser constantes y dárseles suficiente publicidad para permitir a los importadores calcular con un grado razonable de exactitud el valor en aduana.

ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII DEL GATT²⁶

Parafraseando a Francisco Pelechá Zozaya,²⁷ podemos manifestar que la filosofía del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT fue la de favorecer la transparencia en las transacciones comerciales internacionales mediante la utilización de parámetros objetivos de valoración de las mercaderías, reglamentando específicamente el orden y

26 Corporación de Estudios y Publicaciones, *La OMC a su alcance*, 467-517.

27 Francisco Pelechá Zozaya, *Fiscalidad sobre el comercio exterior: El derecho aduanero tributario* (Madrid: Marcial Pons, 2009), 126.

la forma de aplicación de los métodos de valoración aduanera del GATT. En este sentido, fue abandonada definitivamente la tendencia fiscalista del sistema de valoración de Bruselas, sobre todo por la influencia de Estados Unidos y Canadá en la Ronda Tokio que concluyó en 1979.

Este acuerdo (con las reformas y ajustes que se realizaron en la Ronda Uruguay del GATT que concluyó en 1994) constituye la norma supranacional que los miembros de la OMC aplican actualmente como fundamento para la valoración aduanera de las mercancías de importación, según la noción positiva del valor.

Reglamento ecuatoriano sobre las Normas de Valoración en Aduana para la aplicación del arancel aduanero de importación (vigencia de la Decisión 378 del Acuerdo de Cartagena)

A través del Decreto Ejecutivo 3010,²⁸ publicado en el Registro Oficial 770, del 30 de agosto de 1995, en virtud de las negociaciones que para su ingreso a la OMC llevaba a cabo Ecuador, Sixto Durán Ballén, presidente en aquel entonces, resolvió poner en vigencia la normativa de la Decisión 378 del Acuerdo de Cartagena (actual Comunidad Andina), con base en el Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT del año 1979. Es así como se expide el Reglamento sobre las Normas de Valoración en Aduanas para la aplicación del arancel aduanero de importación.

Este decreto no constituyó una solución definitiva para la realización de una auténtica valoración de las mercaderías porque en Ecuador de aquel entonces se carecía de la capacitación técnica necesaria de los funcionarios de la aduana, y tampoco se contaba con la infraestructura administrativa y tecnológica necesaria para implementar de manera práctica y eficiente las normas de valor del GATT.

Según el art. 1 del Decreto, los procedimientos para determinar la base imponible de los impuestos arancelarios a la importación serían los siguientes: a) valor de transacción de las mercancías (método principal); b) valor de transacción de mercancías idénticas; c) valor de transacción de mercancías similares; d) valor deducido o procedimiento sustractivo; e) valor reconstruido o procedimiento basado en el costo de producción de la mercadería; f) procedimiento del último recurso.

28 Ecuador, *Decreto Ejecutivo 3010*, Registro Oficial 770, 30 de agosto de 1995.

La sucesión estricta en la aplicación de los métodos es una disposición regulada por el GATT/OMC. No obstante, el método de valoración aduanera que tenía primacía era el valor de transacción de las mercancías, es decir, la percepción de los tributos aduaneros sería *ad valorem* sobre el precio de mercado de estas.

El asunto de los precios mínimos que contemplaba el GATT en su Acuerdo de Valoración Aduanera para los países en vías de desarrollo, acogido por la Decisión 378 de la CAN, estaba sintetizado en el art. 2 del Decreto. Esto permitía al Ministerio de Economía y Finanzas del Ecuador establecer, en forma limitada y transitoria, precios mínimos o de referencia para valorar las mercancías que se importaban al país.

Al hablar acerca de franjas de precios, el Decreto establecía que los valores mínimos serían fijados en función de cotizaciones internacionales observadas en mercados relevantes, para ser utilizados como base en la aplicación de los correspondientes derechos *ad valorem* o específicos adicionales. Recordemos que, hasta la actualidad, la CAN aplica el sistema de franjas de precios en forma quincenal mediante resolución para trece productos agrícolas y ganaderos de referencia, denominados «productos marcadores», considerados clave para el desarrollo de nuestros pueblos andinos.

Ingreso de Ecuador a la OMC y adopción plena del acuerdo

El 16 de agosto de 1995, en la ciudad de Ginebra, se concluyó la elaboración del Protocolo de Adhesión de Ecuador al Acuerdo por el que se estableció la OMC, que fue suscrito por Ecuador el 27 de septiembre de 1995 y ratificado por el Congreso Nacional el 21 de diciembre de 2005. Al publicarse el Protocolo de Adhesión en el Registro Oficial 853, Suplemento, del 2 de enero de 1996,²⁹ nuestro país adoptó oficialmente el Código de Valoración Aduanera del GATT, modificado por la Ronda Uruguay, y también el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT y Protocolo. Su estructura se halla dividida en los siguientes componentes:

29 Ecuador, *Protocolo de Adhesión de la República del Ecuador al Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio*, Registro Oficial 853, Suplemento, 2 de enero de 1996.

- **Introducción general.** Se hace referencia al valor de transacción y a lo que se entenderá por este de conformidad con los artículos pertinentes.
- **Preámbulo.** Se resalta la conveniencia de que la objetividad, uniformidad y certidumbre guíen la valoración en aduana (valor de transacción).
- **Parte I. Normas de valoración en aduana.** Se desarrollan en forma pormenorizada los distintos métodos de valoración aduanera.
- **Parte II. Administración del Acuerdo, consultas y solución de diferencias.** Se refiere a temas administrativos y a la solución de controversias. En esta Parte II se establecen:
 1. **Un Comité de Valoración en Aduana (denominado Comité)** formado por representantes de las partes. Es un foro de consultas y los servicios de secretaría son prestados por la Secretaría de la OMC.
 2. **Un Comité Técnico de Valoración en Aduana (Comité Técnico).** Funciona bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera y sus competencias están establecidas en el anexo II del Acuerdo.
- **Parte III. Trato especial y diferenciado.** Se refiere a la posibilidad de que los países en desarrollo difieran el plazo de aplicación del Acuerdo.
- **Parte IV. Disposiciones finales.** Tiene que ver con el perfeccionamiento del Acuerdo.
- **Anexo I. Notas interpretativas.** Son alcances a varias disposiciones del Acuerdo, que necesariamente tienen que ser tomadas en cuenta dentro del contexto global de este. Estos alcances completan las definiciones, precisan conceptos y dan ejemplos de la aplicación de puntos específicos.
- **Anexo II. Comité Técnico de Valoración en Aduana.** Establece funciones y parámetros de trabajo; examina leyes y procedimientos.
- **Anexo III. Grupos Especiales.** Examinan los asuntos que el Comité somete a su consideración y brindan su aporte para lograr soluciones a las eventuales diferencias.
- **Protocolo.** Fue negociado en virtud de ciertas dificultades que podrían tener los países en vías de desarrollo en la aplicación del

Acuerdo. Se estipulan salvedades en favor de estos países (posibilidad de realizar reservas).

DECISIÓN 571 DE LA CAN

En la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena n.º 1023,³⁰ del 15 de diciembre de 2003, se publicó la Decisión 571: Valor en Aduana de las Mercancías Importadas, instrumento que entró a formar parte de la normativa ecuatoriana tras su publicación en el Registro Oficial 317, del 10 de abril de 2004. La necesidad de esta decisión a nivel comunitario andino se explica en razón de armonizar las normas de valoración aduanera de los países miembros de la CAN con respecto a las disposiciones del GATT/OMC. Era necesario un instrumento comunitario que permitiese la aplicación plena de la nueva definición del valor y de sus parámetros objetivos.

El art. 1 de esta decisión adopta oficialmente el texto del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994 para la CAN y, como norma reglamentaria, aquella que para el efecto dicte la Secretaría General de la CAN.

Esta decisión definió de manera más rigurosa la relevancia del lugar de importación para efectos del valor. Señaló, además, algunas disposiciones sobre la declaración del valor, especialmente en lo que tiene que ver con la elaboración, firma y presentación de los documentos probatorios del valor declarado en aduana, así como la definición de responsabilidades. Introdujo un capítulo sobre los controles aduaneros, señalando las facultades y responsabilidades de las aduanas andinas. Estableció la obligatoriedad sobre el suministro de importación. Legisló sobre la carga de la prueba que corre a cargo del importador o comprador de la mercancía y, finalmente, estableció con claridad el mandato relativo a la construcción de estructuras administrativas apropiadas para la prestación de los servicios nacionales de valoración aduanera, a fin de poder cumplir con la función investigativa.

30 Secretaría General de la Comunidad Andina, *Decisión 571: Valor en Aduana de las Mercancías Importadas*, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena n.º 1023, 15 de diciembre de 2003, <https://www.comunidadandina.org/StaticFiles/DocOf/DEC571.pdf>.

La Decisión 571 de la CAN otorgó fuerza legal a los instrumentos del Comité de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y a las decisiones del Comité de Técnico de Valoración de la OMC al incorporar estos instrumentos y decisiones al ordenamiento jurídico de la normativa subregional andina. Además, esta decisión limitó el accionar de las empresas denominadas «verificadoras», ordenó la constitución de los bancos de datos a los efectos de la valoración aduanera y estableció la asistencia mutua y cooperación entre los países miembros de la CAN por medio del intercambio de información para la gestión del riesgo y lucha contra el fraude aduanero.

Según lo manifestado por la Secretaría General de la CAN, sintetizado por Julia Inés Sánchez, «esta Decisión permitió la aplicación de las normas del GATT/OMC correspondientes a la inversión de la aplicación de los arts. 5 y 6 del Artículo VII del GATT, con aceptación de la administración aduanera, y la aplicación del art. 5.2 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera, lo solicite o no el Importador».³¹

REGLAMENTO COMUNITARIO DE LA DECISIÓN 571

Con fecha 28 de mayo de 2014 se publicó en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena n.º 2340 la Resolución 1684, mediante la cual se expidió el reglamento actualizado de aplicación de la Decisión 571 de la CAN.³² Este reglamento establece la aplicación minuciosa de procedimientos que permiten integrar el Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT a las normativas y procedimientos que forman parte de las administraciones aduaneras de los países miembros de la CAN.

Destacan en esta resolución no solo los mecanismos de aplicación de los métodos de valoración aduanera, sino también los controles a tomarse en materia de verificaciones que realizan las aduanas y los casos en que existen dudas al momento de determinar el valor de las mercaderías de importación. Se regula, además, la cooperación y asistencia mutua de los miembros de la CAN con terceros países.

31 Julia Inés Sánchez, *Valoración aduanera* (Lima: Secretaría General de la Comunidad Andina, 2007), 219.

32 Secretaría General de la Comunidad Andina, *Resolución 1684, Reglamento Comunitario de la Decisión 571*, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena n.º 2340, 28 de mayo de 2014, <https://www.comunidadandina.org/StaticFiles/DocOf/RESO1684.pdf>.

Entre los apéndices de esta resolución se incorporan los textos del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA, así como las decisiones tomadas por el Comité de Valoración en Aduana de la OMC.

DESARROLLO DE LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN ADUANERA SEGÚN EL ARTÍCULO VII DEL ACUERDO SOBRE COMERCIO DE BIENES DEL GATT Y SU ACUERDO DE APLICACIÓN, ADOPTADOS POR LA DECISIÓN 571 Y POR EL REGLAMENTO COMUNITARIO, RESOLUCIÓN 1684 DE LA CAN

VALOR DE TRANSACCIÓN

Ya establecimos anteriormente dentro de esta investigación que el valor en aduana de las mercancías importadas es la base imponible para el pago de los derechos de importación *ad valorem* y de otros valores por liquidarse sobre la misma base imponible.

Según el Artículo VII del GATT, el valor de transacción es el que se ha establecido libremente entre un comprador-importador y entre un vendedor-exportador por determinadas mercancías y que podrá estar pagado o por pagarse en el momento de la aceptación de este valor por parte de la aduana.

Precio pagado o por pagar, cuando este precio corresponde al valor de transacción de una mercancía importada, se refiere al precio al cual no se le realiza ningún tipo de ajuste y, por tanto, a este valor no corresponde aplicar ninguna de las previsiones sobre ajustes que constan en el art. 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT. Esto quiere decir, en resumen, que el valor de transacción es igual al precio pagado o por pagar, cuando este precio no requiera ningún tipo de ajuste, ni en más ni en menos.

El valor de transacción se aplica también cuando las mercancías se venden para su exportación al país de importación. Miguel Bueno define al acto de importación como:

La acción de introducir en territorio aduanero una mercadería cualquiera y una exportación como la acción de sacar de un territorio aduanero una mercadería cualquiera. Cualquier transacción que implique una transferencia internacional de mercancías, que se efectivice realmente entre un

comprador y un vendedor, estaría cubriendo los requisitos de la venta para su exportación al país de importación.³³

Dentro de este caso de venta de mercancías al país de importación, para su posterior exportación, no solamente están contempladas las transacciones en las cuales existe una compraventa entre un vendedor A en el país de exportación M y un comprador B en el país de importación N, sino también cuando el comprador B y el vendedor A se encuentran en el país N, pero el vendedor A tiene las mercancías almacenadas en otro país. También, cuando el vendedor A tiene las mercaderías en el país M, pero antes de arribar al país de importación son remitidas a otro país, ya sea para un trabajo complementario o no (estos son los denominados «regímenes aduaneros especiales».

Precio realmente pagado o por pagar es el pago total que el importador efectuará al exportador, sin que este tenga que reflejarse de manera imprescindible en una transferencia monetaria porque en la actualidad es común que los pagos se realicen a través de instituciones bancarias en forma de cartas de crédito o instrumentos negociables. Podrían existir también pagos indirectos, como en el caso de que el comprador no le pague al vendedor, sino que, por indicación de este, deba efectuar el pago a una tercera persona, a la cual probablemente el vendedor le adeuda dinero.

El valor de transacción, ajustado a las disposiciones del art. 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, denominado en adelante en este documento como Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC de 1994,³⁴ establece un conjunto de condiciones para la aceptación del valor de transacción pactado entre comprador y vendedor. A saber:

- a) Que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por parte del comprador, con excepción de las que:
 - Impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación.

33 Miguel E. Bueno, *El valor en aduana de las mercaderías*, 10.^a ed. (Buenos Aires: Ediciones IARA S. A., 2012), 20.

34 OMC, *Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994*, art. 8. https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val.pdf. En adelante, referido como *Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994*.

- Limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías.
 - No afecten sensiblemente el valor de las mercancías.
- b) Que la venta o precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías por valorar.
- 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 mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el art. 8.
- d) Que no exista una vinculación entre su comprador y el vendedor o, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párr. 2 del art. 1 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT.

La primera de las condiciones se refiere a la libre disponibilidad que debe tener el comprador en cuanto a la utilización que vaya a hacer de las mercaderías que haya importado, es decir, que no se configuraría una situación de aceptabilidad del valor de transacción cuando existieran restricciones en cuanto al uso que el comprador pudiese dar a las mercaderías que ha importado. Estas restricciones son las siguientes:

- Las emanadas de la Ley o de autoridades del país de importación.
- Aquellas por las que el vendedor limite la zona en que el comprador podrá revender las mercancías.
- Las que afecten considerablemente el valor de las mercaderías.

En el caso de Ecuador, existen mercaderías que están señaladas por mandato de la ley como no autorizadas para la importación, determinadas por el Consejo de Comercio Exterior (COMEX) de conformidad con lo establecido por el art. 98 del Reglamento al Libro V del COPCI (Facilitación Aduanera para el Comercio),³⁵ y las de prohibida importación (art. 99). Existen también mercancías cuya cuota de importación se halla restringida por decisión del Estado para limitar el gasto público

35 Ecuador, *Decreto Ejecutivo n.º 758, Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI*, Registro Oficial 452, Suplemento, 19 de mayo de 2011.

de consumo o para favorecer la producción nacional, como teléfonos celulares, automóviles y cocinas a gas.

La segunda de las condiciones previstas es que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse en cuanto a las mercaderías por valorar. Cuando ocurre esta circunstancia, no es aplicable el valor de transacción para la determinación del valor en aduana y, en consecuencia, deberá utilizarse otro método.

La nota interpretativa al art. 1 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC³⁶ ejemplifica tres casos en los que las condiciones establecidas por el vendedor afectan la correcta determinación del valor de transacción, tornándose imposible su utilización:

1. Cuando el vendedor fija el precio de las mercaderías exigiéndole al comprador que le compre otros productos.
2. Cuando el precio de las mercaderías que se importan depende del precio al cual el comprador le vende otros productos al vendedor.
3. Cuando el vendedor de las mercancías importadas, en el caso de que sean materias primas o productos semielaborados, condiciona su precio al comprador a que, una vez fabricado el producto con dichos elementos importados, este se avenga a vender a cierto precio al exportador anterior una determinada cantidad de tales productos terminados.

No se deberá descartar la aplicación del valor de transacción en los casos en que el comprador facilite al vendedor, junto con las mercaderías adquiridas, servicios o creaciones de carácter inmaterial para la comercialización de dichas mercancías, tales como: estudios de ingeniería, diseños, planos o elementos similares realizados en el país de importación o en otro país, debiendo adicionarse el valor de estos al

36 El texto de la Nota Interpretativa al art. 1 del Acuerdo de Valoración del GATT/OMC de 1994 indica lo siguiente: «El precio pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor en beneficio de este. Dicho pago no tiene que tomar necesariamente la forma de una transferencia de dinero. El pago puede efectuarse por medio de cartas de crédito o instrumentos negociables. El pago puede hacerse de manera directa o indirecta. 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».

valor de transacción, para determinar de esta forma la base imponible aduanera.

En caso de que el comprador por su propia cuenta, existiendo acuerdo o no con el vendedor, asuma actividades destinadas a una mejor comercialización de las mercancías importadas, el valor de aquellas no forma parte del valor en aduana, y el hecho de que se realicen de ninguna manera deberá llevar a descartar el valor de transacción. En cambio, los gastos de las actividades que se realicen después de la importación, cuando no estén incluidos en el precio pagado o por pagar, no se deben adicionar al valor en aduana, aunque se estime que benefician al exportador o a la marca extranjera y que el importador los emprende por cuenta propia.

Gastos posteriores a la importación

La actividad realizada en el país de importación que involucre gastos de construcción, armado, montaje, entrenamiento y asistencia técnica de las mercancías luego de su importación no debe ser incluida en el valor en aduana de dichas mercancías. En estos casos, no debe revertirse directa o indirectamente al vendedor ninguna parte del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización posteriores de las mercaderías por parte del comprador, salvo que puedan efectuarse ajustes objetivos y cuantificables, por ejemplo, en el caso de importación de equipos médicos para exámenes de laboratorio, cuya empresa importadora los vende a su vez a los laboratorios médicos del país de importación, incurriendo en gastos cuantificables de armado de los equipos y en la capacitación a los empleados del laboratorio médico para su utilización.

La aplicación del ajuste, cuando es posible, permite a las administraciones aduaneras utilizar el valor de transacción, aunque revierta al vendedor alguna parte del producto. Otros conceptos, tales como: dividendos, pagos por gestiones administrativas o temas relacionados con el ámbito financiero, no deben incluirse en este conjunto de gastos posteriores a la importación porque no guardan relación con ellos.

Casos de vinculación entre comprador y vendedor

La vinculación entre comprador y vendedor, siempre que esta se ajuste a las previsiones del art. 15 del Acuerdo de Valoración Aduanera

del GATT/OMC,³⁷ párrs. 4 y 5, será un motivo de análisis en cuanto a los precios que se establezcan en sus operaciones comerciales. Aquello no significa que estos no puedan ser utilizados como valores en aduana (con o sin ajustes) como si se tratara de operaciones entre no vinculados.

«En los casos en que no existe vinculación entre el comprador y el vendedor y se cumplen las tres condiciones previstas en el art. 1, el valor de transacción libremente fijado entre importador y exportador es el valor en aduana de las mercancías».³⁸

Si del examen de las circunstancias de hecho que rodearon una venta entre personas vinculadas la aduana concluye que la vinculación no influyó en la fijación del precio, el valor de transacción se puede aceptar como base para llegar al valor en aduana o directamente como tal. Si, por el contrario, la aduana entiende que tal vinculación ha incidido en el precio, entregará la comunicación pertinente al importador, especificándole en qué se basa para tal determinación y dándole las posibilidades de una justificación de los valores facturados (duda razonable).

Al hablar de duda razonable nos referimos no solamente a los casos en que exista una vinculación entre comprador y vendedor, sino que cabe en los casos en que existen dudas fundamentadas de la aduana respecto del precio facturado en la transacción de compraventa realizada entre el importador y el exportador de las mercaderías. Si no existen inquietudes de la administración aduanera en este sentido, los valores deben aceptarse sin ninguna solicitud adicional de información al importador.

Citando a Miguel E. Bueno, «Si el precio se fija conforme a la práctica habitual seguida dentro del ramo comercial en que se desenvuelve el vendedor o a la forma en que vende a compradores no vinculados con él, quedaría rápidamente demostrado que la vinculación no ha influido en el precio».³⁹

Si se demuestra que el precio de venta de las mercancías adquiridas por el comprador permite no solo recuperar el costo de los productos comercializados, sino que el vendedor logra un beneficio proporcional

37 OMC, *Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT* de 1994, art. 15.

38 Bueno, *El valor en aduana de las mercaderías*, 26.

39 *Ibíd.*, 27.

y aproximado al que obtiene globalmente y en un período representativo de tiempo en que se venden mercaderías de la misma clase, quedaría en claro la no incidencia de la vinculación en los valores documentados presentados a la aduana por parte del importador de las mercaderías.

Derechos de aduana

En el caso de que los valores de transacción de mercaderías incluyan derechos y gravámenes aplicables en el país de importación, estos deben excluirse para obtener el valor en aduana de las mercaderías por cuanto estos derechos y gravámenes, por su naturaleza, no forman parte de este último.

Descuentos

Los descuentos en pagos al contado deberán aceptarse para la determinación del valor de transacción, se hayan o no efectivizado al momento de la valoración realizada por parte de la aduana.

Intereses

Los intereses que se originan en la compraventa pactada entre el importador y el vendedor extranjero, al no estar referidos al valor en sí de las mercancías adquiridas, sino a las facilidades que se otorgan al comprador, no forman parte del valor en aduana de estas. Para ser excluidos de la base imponible aduanera, tales intereses devengados deben cumplir los siguientes requisitos:

- Que se distingan con precisión del precio pagado o por pagar por las mercancías que se valoran.
- Que exista un acuerdo para el financiamiento y que este se haya formalizado por escrito, debiendo ser presentado cuando así lo requiera la administración aduanera.

Subvenciones

Las subvenciones o subsidios a la exportación otorgados por parte de los gobiernos de los países de los exportadores, para efectos de la aplicación del primer método de valoración aduanera, requieren que se cumplan las circunstancias previstas en el art. 1, en su totalidad. Es decir que el valor subvencionado será parte del valor en aduana de las

mercaderías de exportación, porque el solo hecho de la existencia de un subsidio no es suficiente para descartar el precio libremente pactado entre el importador local y el exportador extranjero.

Si no se cumple con alguno de los requisitos previstos en el art. 1 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC,⁴⁰ en uso de la regla de aplicación de este, se procederá a ajustar el valor, si es posible, o a descartar el método considerado en dicho artículo para valorar la mercadería y se iniciará la búsqueda sucesiva del método aplicable al caso.

Las cuestiones para considerarse respecto de las subvenciones son las siguientes:

- a) Si las subvenciones o subsidios pueden considerarse como una condición o contraprestación de la que dependen la venta o el precio y cuyo valor no pueda determinarse.
- b) Si el importe de la subvención o subsidio forman parte del pago total y si el precio puede ser incrementado por dicho concepto para determinar el valor de transacción.

La subvención no forma parte del precio pagado o por pagar, ya que el exportador la percibe de su gobierno. Dado que no es un importe pagado por el importador, no se debe incluir en el valor de transacción.

Dumping

Conforme al preámbulo del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994, los métodos de valoración aduanera no deben utilizarse para combatir el *dumping* en mercaderías de importación, sino que, de presumirse la existencia de esta práctica comercial nociva, habrá de aplicarse los mecanismos *antidumping* que se encuentren vigentes en el país de importación. Sin embargo, no por ello puede descartarse la aplicación del valor de transacción, como tampoco corresponde añadir ningún importe que tenga en cuenta dicha situación.

Para la determinación del valor objeto de *dumping*, el mecanismo no es distinto al que debe aplicarse para ajustar el valor de las mercancías que se importan a precios internacionales de mercado inferiores a los establecidos en un tiempo determinado.

40 OMC, *Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994*, art. 1: «El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el art. 8 [...]».

Ventas

El Comité Técnico de Valoración en Aduana⁴¹ ha establecido un listado de eventos en los que se considera que no existe una venta, por lo que no es posible aplicar el art. 1 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994.⁴² Esta lista no es exhaustiva y comprende:

- Suministros gratuitos
- Mercaderías importadas en consignación
- Mercaderías importadas por intermediarios que no las compran, pero las venden después de la importación
- Mercaderías importadas por sucursales únicamente cuando estas no tuvieran personalidad jurídica independiente
- Mercaderías importadas en alquiler o *leasing*
- Mercaderías entregadas en préstamo al importador, pero que siguen siendo propiedad del exportador

41 Conforme lo establece el art. 18, num. 1, del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994, el Comité de Valoración en Aduana es un organismo político que se integra con miembros de la OMC y se reúne una vez por año, y en otras ocasiones si fuese necesario, para tratar cuestiones relacionadas con la administración del sistema de valoración en aduana, en la medida en que esa administración pudiese afectar el funcionamiento del Acuerdo o la consecución de sus objetivos. En conformidad con el texto del Anexo II del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC, indicamos que, bajo el auspicio del Consejo de Cooperación Aduanera funciona también el Comité Técnico de Valoración en Aduana, cuyo objetivo es conseguir a nivel técnico la uniformidad en la interpretación y aplicación del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT. Las funciones de este Comité son las siguientes: a) Examinar los problemas técnicos concretos que surjan en la administración cotidiana de los sistemas de valoración aduanera de las Partes (suscriptoras del Acuerdo de Valoración Aduanera) y emitir opiniones consultivas acerca de las soluciones pertinentes y sobre la base de los hechos expuestos; b) Estudiar, si así se lo solicita, las leyes, procedimientos y prácticas en materia de valoración, en la medida en que guarden relación con el Acuerdo y preparar informes sobre los resultados de dichos estudios; c) Elaborar y distribuir informes anuales sobre los aspectos técnicos del funcionamiento y el estatus del Acuerdo de Valoración; d) Suministrar la información y asesoramiento sobre toda cuestión relativa a la valoración en aduana de mercaderías importadas que solicite cualquier Parte o el Comité. Esta información y asesoramiento toma la forma de Opiniones Consultivas, Comentarios o Notas Explicativas; e) Facilitar, si así se lo solicita, asistencia técnica a las Partes, con el fin de promover la aceptación internacional del Acuerdo de Valoración Aduanera; f) Desempeñar las demás funciones que le asigne el Comité de Valoración en Aduana.

42 OMC, *Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994*, 48.

- Mercaderías que se importan para su destrucción en el país de importación, mediando un pago del exportador de aquellas, que es percibido por el importador por el servicio que presta.

En definitiva, para poder aplicar el art. 1 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994 es necesaria la existencia de una venta que sea para la exportación y que esté destinada al país de importación, lo que excluye inmediatamente cualquier otro tipo de ventas, como las de exportación a terceros países, las del mercado interno del país de importación y las del mercado interno del país de exportación.

En los casos de importación de mercaderías en alquiler o *leasing*, aunque por contrato se incluya una opción de compra de aquellas, no se puede aplicar el método de valor de transacción, por lo que el valor en aduana se debe determinar según los otros métodos de valoración aduanera.

MÉTODO DE CÁLCULO DEL VALOR EN ADUANA CON BASE EN MERCADERÍAS IDÉNTICAS

En cuanto a su origen, solo son mercancías idénticas aquellas producidas (cultivadas, manufacturadas o extraídas) en el mismo país de las mercancías importadas. El Acuerdo de Valoración Aduanera confiere prioridad a las mercancías producidas por la misma persona.

Como indica Daniel Zolezzi:

Los principios del art. 15 [del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994] deben aplicarse teniendo en cuenta las circunstancias particulares del mercado de las mercancías que se comparan. Al proceder a tal determinación, las cuestiones que podrán plantearse variarán en función de la naturaleza de las mercancías comparadas y de las diferencias en las condiciones comerciales.⁴³

Las mercancías idénticas deben haber sido vendidas para la exportación en el mismo país de importación y exportadas al mismo tiempo que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado. El país de importación se refiere al territorio aduanero de la importación, por lo tanto, no son idénticas las mercaderías que se venden para la exportación a otro país de importación.

43 Zolezzi, *Valor en aduana*, 287.

Deben considerarse, además, los distintos costos de transporte, seguro, carga y descarga en los que se haya incurrido en función de la distancia recorrida y del medio de transporte empleado. Necesariamente debe hacerse un ajuste que contemple las diferencias de costo de esos factores.

En cuanto al elemento tiempo, para ser consideradas idénticas, las mercancías deben haber sido exportadas en el mismo momento en que se exportaron las mercancías objeto de valoración o en un momento aproximado.

Para la aplicación del método de valoración de mercancías idénticas, al existir varios valores de transacción disponibles, debe emplearse el valor más bajo. Este tipo de preferencia del valor más bajo que establece el GATT/OMC tiene el riesgo de que se produzca una subfacturación que no esté debidamente controlada, ya que dicho valor podría estar en realidad muy por debajo de los valores promedios a los que se venden bienes idénticos.

Al aplicarse el método de valoración de mercaderías idénticas, estos bienes deben haber sido vendidos al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercaderías objeto de valoración. Si no se cuenta con precedentes de estas características, pueden tomarse como referencia ventas de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente o en cantidades diferentes, y realizar los ajustes necesarios para tener en cuenta las diferencias de precio atribuibles al distinto nivel comercial en el que actúe el importador y/o la cantidad de las mercaderías importadas.

Las notas interpretativas a los arts. 2 y 3 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994⁴⁴ establecen que, cuando no exista una venta celebrada en el mismo nivel comercial y en la que se venda sustancialmente la misma cantidad de mercancías, puede tomarse en cuenta otra venta de mercancías idénticas o similares que se realicen en cualquiera de las tres condiciones siguientes: 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; o, c) una venta a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes.

44 OMC, *Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994*, Anexo I: Notas interpretativas a los arts. 2 y 3.

Cuando concurre alguna de las tres circunstancias antecedentes, proceden ajustes dados en función de: a) factores únicamente de cantidad; b) factores únicamente de nivel comercial; o c) factores de nivel comercial y factores de cantidad. Estos ajustes pueden implicar un aumento o disminución del valor en aduana de las mercaderías importadas.

No es suficiente para estos casos con que exista una lista de precios, sino que debe comprobarse el valor por las ventas de otras cantidades que confirmen que dicha lista es fidedigna. Cuando faltan datos que permitan establecer el monto del valor con objetividad para efecto de las mercancías idénticas, debe acudir al método de valoración aduanera que sigue en el orden jerárquico de aplicación que establece el Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT.

MÉTODO DE CÁLCULO DEL VALOR EN ADUANA CON BASE EN MERCADERÍAS SIMILARES

Cuando el valor en aduana de las mercaderías no se pueda determinar conforme a lo dispuesto en los arts. 1 y 2 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT (valor de transacción conforme a la factura de venta y valor de transacción de mercaderías idénticas), este se calculará con base en el valor de transacción de mercancías similares que se hayan exportado al mismo país de importación, en el mismo momento o en uno aproximado a aquel de las mercancías objeto de valoración.⁴⁵

De acuerdo a la definición de Miguel E. Bueno:

Se entiende por mercaderías similares aquellas que, aunque no sean iguales en todo, tienen:

1. Características y composición semejantes;
2. Posibilidad de cumplir las mismas funciones;
3. Alternativa de ser comercialmente intercambiables.

A los efectos de la determinación de similaridad entre mercaderías, se han de considerar entre otros factores: su calidad, su prestigio y la existencia de una marca comercial.⁴⁶

Para la aplicación de este método de valoración, cuando no se pueda tomar como referencia una venta de mercaderías similares de igual nivel comercial y en las mismas cantidades que las mercancías a valorar, se

45 Ibid., arts. 1 y 2.

46 Bueno, *El valor en aduana de las mercaderías*, 48-9.

podrá utilizar como referencia una venta de mercaderías similares que se haya realizado bajo cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) En el mismo nivel comercial, pero en cantidades diferentes.
- b) A un nivel comercial diferente, pero sensiblemente en las mismas cantidades.
- c) A un nivel comercial diferente y en diferentes cantidades.

Cuando entre los antecedentes de mercaderías similares hubiere diferentes valores documentados y aprobados con anterioridad por parte de la administración aduanera, se deberá, a los efectos previstos en el art. 3 del Acuerdo de Aplicación del Artículo VII del GATT, aplicar el valor más bajo.

Solo se considerarán mercancías similares a las que hayan sido producidas en el mismo país de las mercancías objeto de la valoración. Se tendrán en cuenta aquellas similares producidas por un fabricante diferente cuando no existan mercaderías similares producidas por el mismo fabricante de las que son objeto de valoración.

No podrán considerarse como mercaderías similares aquellas que lleven incorporados o contengan elementos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados en el país de importación. En estos casos no es posible aplicar el método de valoración por mercancías similares.

En cuanto al elemento tiempo, debe considerarse el mismo momento o uno próximo referido a la exportación y no el momento de la venta de las mercancías por valorar, considerando las prácticas comerciales y las condiciones del mercado del país productor y/o exportador, las cuales, para efectos de la aplicación de este método de valoración, deben haber permanecido invariables.

En aquellos casos en que una diferencia en el precio pueda ser atribuida a las variantes en cuanto al nivel comercial y a las cantidades, se debe efectuar un ajuste para obtener un valor que se sitúe al mismo nivel comercial y sensiblemente en las mismas cantidades que las mercaderías objeto de la valoración. Las prácticas comerciales del vendedor de las mercaderías idénticas o similares constituirán un elemento preponderante para dicho ajuste.

Cuando resulte necesario hacer un ajuste por diferencias en la cantidad, la determinación del valor no presenta mayor dificultad; no así en los casos de diferencias en cuanto al nivel comercial, ya que los criterios

que se pueden utilizar no son tan obvios. Las actividades del importador deben ser analizadas también para apreciar cuál sería el nivel comercial que le habría otorgado el vendedor de las mercaderías similares.

Para la mejor aplicación de este método de valoración, tal como lo recomienda el Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994, es muy importante que se celebren consultas entre la administración aduanera y el importador para el correspondiente intercambio de información que permita llegar a la decisión correcta.

Si el destino que va a darle el importador a las mercaderías similares es distinto a aquellas cuyo valor se toma como referencia, esto no es motivo para descartar estas mercancías como referencias de valoración. Por ejemplo, si se importan chapas de acero para carrocerías de automóviles cuya composición química, materiales e incluso dimensiones pueden ser similares a unas chapas de acero importadas para hornos, cuando el valor de estas últimas haya sido aprobado utilizando el método de valor de transacción.

MÉTODO DEDUCTIVO DE VALORACIÓN ADUANERA

Cuando las mercaderías se venden en el país de importación en el mismo estado en que se importaron, esto es, sin sufrir ningún proceso de complementación o transformación, el valor en aduana se basará en el precio unitario al que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, o en el de otras mercaderías idénticas o similares importadas en el mismo momento que las mercaderías objeto de la valoración (o en uno aproximado), vendidas a personas que no estén vinculadas con aquellas que comprenden dichas mercaderías, aplicando las deducciones constantes en el art. 5 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994.⁴⁷

Daniel Zolezzi, citando a Rafael Herrera Ydáñez y Javier Goizueta Sánchez, quienes llaman a este método *sustractivo*, señala que:

el método de valor deductivo ofrece ventajas de orden teórico y práctico [...] la ventaja de orden práctico es esencialmente una: que el precio de la venta o de la reventa de la mercancía en el país de importación puede conocerlo perfectamente, con garantías de exactitud, la Administración Aduanera de ese país, puesto que tiene acceso tanto a la contabilidad del vendedor como a la del comprador.⁴⁸

47 OMC, *Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994*, art. 5.

48 Rafael Herrera Ydáñez y Javier Goizueta Sánchez, citados en Zolezzi, *Valor en aduana*, 302-3.

Para que pueda aplicarse efectivamente este método, es necesario que el comprador y el vendedor radicados en el país de importación no se hallen vinculados y que la venta se realice en el mismo momento o en uno aproximado al de la importación de las mercaderías objeto de la valoración.

Siguiendo a Germán Pardo Carrero, se puede decir sobre el método deductivo que:

Se parte de la base de atender el precio al que se venden las mercancías importadas en el país de importación y a partir del mismo se efectúan una serie de deducciones tendientes a tratar de hallar, por lo menos de manera aproximada, cuál pudo ser el precio de venta en el país de exportación de haber este existido. De ahí el nombre de «método deductivo» otorgado a este método de valoración.

En otros términos, se trata de reconstruir el valor en aduana a partir del precio de la mercadería importada en el mercado nacional, sobre la base de que la misma se encuentre en el mismo estado en que se importó (método deductivo propiamente dicho) o de que sea parte de un proceso productivo o de otra mercancía después de un proceso de transformación (método superdeductivo).⁴⁹

Según el Código del Valor, corresponde entonces establecer si se venden mercancías idénticas o similares en el mismo país de importación y en el mismo estado en que se importan. Verificado esto, y ante una respuesta afirmativa, corresponde indagar si estas mercancías se venden a personas no vinculadas con aquellas a quienes las compran; de ser así, se establece si se efectúan ventas a personas que suministren elementos especificados en el art. 8, lit. b), del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT, pues en estos casos se efectúa un ajuste en el valor. Es necesario establecer, también, si las mercaderías se venden en el mismo momento de importación en que se valoran o en un momento próximo; de ser la respuesta afirmativa, se determinará el precio unitario al cual se vende la mayor cantidad de mercancías de que se trata.

Luego de establecerse el precio unitario, corresponde verificar si existieron comisiones pagadas o convenidas en el país de importación por mercancías importadas de la misma naturaleza, comisiones que deberán deducirse del valor. Después de esto, deberán establecerse los

49 Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 439-40.

gastos de transporte y seguro y todos los demás gastos conexos relacionados con el país de la importación, llegando al valor ex aduana, a fin de determinar si el cálculo de tributos en aduana fue aplicado sobre el valor CIF o FOB de las mercaderías y, finalmente, a la deducción de los tributos que se pagan en el país de importación. De esta manera se obtiene el valor final, deducido en aduana, de las mercancías.

Método superdeductivo

Dentro del propio método deductivo, el segundo numeral del art. 5 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994⁵⁰ otorga una opción al importador para el caso en que ni las mercaderías importadas ni otras idénticas o similares se vendan en el país de importación en el mismo estado en que fueron importadas. El valor en aduana se podrá determinar sobre la base del precio unitario al que se venda la mayor cantidad de las mercancías importadas luego de su transformación, en el país de importación, a personas no vinculadas con aquellas de quienes comprenden las mercaderías, tomando en cuenta el valor añadido en esa transformación.

A decir de Miguel Bueno, «El método de valoración se llama superdeductivo y es preciso señalar que solo es aplicable si no hay ventas en el mercado del país de importación de las mercaderías que se han de valorar, ni de mercaderías idénticas o similares en el mismo estado en que se importaron».⁵¹

Tanto el art. 5 de la Decisión 571 de la CAN⁵² como el art. 45 de la Resolución 1684 (Reglamento Comunitario de la Decisión 571)⁵³ contemplan la posibilidad de aplicar este tipo de deducción cuando las mercaderías idénticas o similares importadas no se vendan en territorio de la CAN. Los datos sobre valores de la transformación de la mercancía deben ser objetivos y cuantificables y deben referirse exclusivamente al costo de esta operación de transformación. Este método se utilizará generalmente cuando el producto terminado que se vende contiene la

50 OMC, *Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994*, art. 5, num. 2.

51 Bueno, *El valor en aduana de las mercaderías*, 75.

52 Secretaría General de la Comunidad Andina, *Decisión 57, Valor en Aduana de las Mercancías Importadas*.

53 Secretaría General de la Comunidad Andina, *Resolución 1684, Reglamento Comunitario de la Decisión 571*.

materia prima de que está constituido, sin alterar su esencia, excepto si se trata, por ejemplo, de un aplique ornamental de un artefacto mayor, como el caso de un espejo retrovisor de vehículo, en donde el material de vidrio del que está elaborado el espejo no constituye un valor representativo dentro del producto total, que es el automóvil.

MÉTODO DE VALOR RECONSTRUIDO O MÉTODO RECONSTRUCTIVO

Conforme a lo que indica Claudia Granados Valerio, por valor reconstruido debemos entender:

1. El costo de la fabricación de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas, determinado con base en la contabilidad comercial del productor, siempre que dicha contabilidad se mantenga conforme a los principios de la contabilidad generalmente aceptados, aplicados en el país de producción.
2. La cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que normalmente se adiciona tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías sujetas a valoración, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación a territorio nacional.⁵⁴

Son mercancías de la misma especie o clase las pertenecientes a un grupo o categoría de mercaderías producidas por una rama de la producción determinada o por un sector de esta.

Con respecto al método del valor reconstruido, Daniel Zolezzi manifiesta:

El procedimiento que permite determinar el valor en aduana a través del método del valor reconstruido no figuraba en el proyecto primitivo de Código que presentó la Comisión de Comunidades Europeas en el GATT. La presión de Estados Unidos en el transcurso de las negociaciones permitió incorporar este método en el Código de Valoración de la OMC. Este método presupone el caso en que el comprador y el vendedor estén vinculados entre sí y que el productor esté dispuesto a proporcionar a las autoridades del país importador los datos necesarios sobre los costos, y dar facilidades para cualquier comprobación posterior que sea necesaria.⁵⁵

54 Claudia Granados Valerio, *Análisis jurídico de la base gravable en derecho aduanero* (Ciudad de México: Editorial Porrúa, 2005), 133.

55 Zolezzi, *Valor en aduana*, 311.

Según manifiesta Zolezzi, criterio con el cual no concuerdo, el método de valor reestructivo es «impopular y complejo, solo lo utilizan el 2 % de las importaciones de Estados Unidos y el 0,5 % de las de Japón». Posiblemente esta observación la hizo el autor en el contexto del comercio internacional del año 2003, fecha en que Zolezzi escribe su obra, cuando el tema del valor en aduana se hallaba en incipiente construcción y aplicación en Sudamérica. Encuentra Zolezzi como problema principal que el país productor de la mercadería no puede ser compelido a revelar los datos de costos y beneficios de su producción al país de importación, por temas de confidencialidad. No obstante, en la actualidad, mi apreciación sobre este método del valor reconstruido es que constituye uno de los más eficaces métodos secundarios para establecer con exactitud el valor en aduana de una mercancía de importación, ya que muchas de las aduanas de los países del mundo cuentan al presente con programas informáticos de bases de datos sobre precios de componentes para una diversidad de mercancías. Esto les permite tener referencias muy detalladas respecto del valor real de una determinada mercancía.

Al poder reconstruir los precios de producción de las diversas partes que se utilizaron para la fabricación de un producto compuesto o de las adiciones hechas a un producto, se logra crear una base de datos que arroja la reconstrucción total del valor de una mercancía con base en el verdadero precio de costo de sus componentes.

El método del valor reconstruido puede ser de gran utilidad para las administraciones aduaneras como la ecuatoriana, la cual podría utilizar este método como una forma de fijar valores exactos de las mercancías de importación que sirvan como referencia en casos de dudas que surjan frente a las declaraciones del importador en aduana. De esta manera se evita la subjetividad al establecer el valor de las mercancías de importación, lo que lleva siempre al litigio entre el importador y la aduana.

El espíritu del Código de Valoración Aduanera de la OMC/GATT es lograr la obtención del valor real de las mercaderías de importación. Por lo tanto, considero importante que en la CAN se considere la posibilidad de adoptar el método de valor reconstruido como alternativa para las administraciones aduaneras en la determinación del valor de las mercancías de importación, cuando exista duda respecto del valor declarado por el importador. Hasta la presente fecha, en Ecuador, la duda en cuanto al valor de la mercadería declarado por el importador

se ha sometido a la aplicación de métodos de valoración aduanera no apropiados o que no se ajustan a la realidad de la transacción comercial de productos en el mercado internacional.

Tomemos en cuenta que más del 25 % de las importaciones de los países miembros de la CAN provienen de los Estados Unidos de América, tal como lo indica el documento denominado *Comercio exterior de bienes entre la Comunidad Andina y Estados Unidos*.⁵⁶ Por ello, resultaría beneficioso para los países de la CAN aprovechar la experiencia de los Estados Unidos en la aplicación práctica del método del valor reconstructivo, con la finalidad de que la utilización amplia de este método no vaya a causar congestión en el despacho aduanero de mercaderías de importación.

La utilización del método del valor reconstruido como referencia legal de la administración aduanera frente a la duda razonable de la declaración del importador constituiría no solamente un fundamento sólido para establecer pisos y techos del valor de una mercadería con base en la reconstrucción del valor de sus componentes y costos de producción, sino también una manera de bajar los índices de subfacturación y eliminar de esta forma la evasión tributaria.

El art. 6 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994⁵⁷ indica que el valor reconstruido se basa en la sumatoria de los siguientes elementos:

- El costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas.
- Una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse cuando se trata de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación.
- El costo o valor de todos los gastos de entrega para colocar las mercancías en el lugar de importación.

En lo que se refiere a los materiales o componentes de una mercancía, hay que considerar las materias primas, piezas o partes, ensamblajes

56 Secretaría General de la Comunidad Andina, *Comercio exterior de bienes entre la Comunidad Andina y Estados Unidos*, 28 de abril de 2015, <https://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/DEstadisticos/SGDE831.pdf>.

57 OMC, *Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994*, art. 6.

y el costo ocasionado por su traslado desde su lugar de origen hasta el lugar de fabricación. El num. 3 de la nota interpretativa⁵⁸ al art. 6 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994 establece que forman parte del valor reconstruido los valores de los materiales y de su fabricación, así como otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas, entre ellos, el costo de los envases o embalajes y los gastos de embalajes. No se considerarán los costos recuperables como, por ejemplo, la exoneración o reembolso de gravámenes aplicables internamente en el exterior con motivo de la exportación.

Forman parte del valor reconstruido los costos de fabricación y otras operaciones, los costos de mano de obra y utilización de maquinaria, equipos o herramientas necesarios para la producción de la mercancía importada, entre otros.

Los costos directos e indirectos relativos a la fabricación o venta de las mercancías de importación (gastos generales) deberán ser iguales a los que se añada tratándose de ventas de mercaderías de la misma especie o clase, efectuadas por productores del país de exportación, en operaciones de exportación al país de importación.

OPCIÓN DEL IMPORTADOR DE SOLICITAR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE VALOR RECONSTRUIDO ANTES QUE EL VALOR DEDUCTIVO

Según el art. 4 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994,⁵⁹ si el valor de las mercaderías importadas no puede determinarse conforme a lo que establecen los arts. 1, 2 y 3 de dicho acuerdo, se aplicarán los arts. 5 y 6, con opción para el importador de solicitar que se invierta el orden de aplicación de los métodos de valoración deductivo

58 El num. 3 de la nota interpretativa al art. 6 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994 indica en su texto: «El “costo o valor” comprenderá el costo de los elementos especificados en los incs. ii) y iii) del párr. 1 a) del art. 8. Comprenderá también el valor, debidamente repartido según las disposiciones de la correspondiente nota al art. 8, de cualquiera de los elementos especificados en el párr. 1 b) de dicho artículo que haya sido suministrado directa o indirectamente por el comprador para que se utilice en relación con la producción de las mercancías importadas. El valor de los elementos especificados en el inciso iv) del párr. 1 b) del art. 8 que hayan sido realizados en el país de importación solo quedará comprendido en la medida en que corran a cargo del productor. Queda entendido que en la determinación del valor reconstruido no se podrá contar dos veces el costo o valor de ninguno de los elementos mencionados en ese párrafo».

59 OMC, *Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994*, art. 4.

y reconstructivo. Esta solicitud de inversión del orden de aplicación de los métodos de valoración de los arts. 5 y 6 debe realizarse en Ecuador ante el SENAE, administración que debe dar su consentimiento al importador, en concordancia con lo establecido por la Decisión 571 de la CAN desarrollada en su Reglamento Comunitario, Resolución 1684.

MÉTODO DEL ÚLTIMO RECURSO

Se rige por el art. 7 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994⁶⁰ y por su nota interpretativa. El caso más usual de aplicación de este método, a decir de Germán Pardo Carrero,⁶¹ se produce cuando el importador y el exportador están vinculados entre sí y esta vinculación no permite determinar el valor de las mercaderías mediante el método del valor de transacción ni de mercaderías idénticas ni similares vendidas al mismo país de importación, y tampoco el exportador está dispuesto a entregar la información necesaria.

El art. 48, num. 3, del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 (Resolución 1684) deja en claro que el método del último recurso se aplicará si el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar aplicando los métodos indicados en los nums. 1 a 5 del art. 3 de la Decisión 571 de la CAN, en armonía con el art. 7 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT y su Nota Interpretativa, así como de la Opinión Consultiva 12.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana.

No obstante, la Opinión Consultiva 12.2 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, al absolver la consulta referente a si es necesario respetar el orden de aplicación de métodos de valoración aduanera de los arts. 1 al 6 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT antes de aplicar el art. 7, manifiesta lo siguiente:

El Acuerdo no contiene disposición alguna que exija expresamente que, al aplicar el art. 7, haya que respetar el orden de prioridad prescrito en los arts. 1 a 6. Sin embargo, el art. 7 exige que se recurra a criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo, lo que indica que cuando sea razonablemente posible deberá respetarse el orden de prioridad. Así pues, cuando sea posible utilizar varios métodos

60 *Ibíd.*, art. 7.

61 Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 443-4.

aceptables para determinar el valor en aduana según el art. 7, debería respetarse el orden de prioridad prescrito.⁶²

Más que método, el Código de Valoración Aduanera del GATT, en su art. 7, se decanta por la aplicación de criterios razonables compatibles con el Código de Valoración, al igual que de flexibilidad razonable, con base en la información que disponga el país de importación.

La Resolución 1684 de la CAN⁶³ examina los temas de *flexibilidad y criterios razonables*.

Flexibilidad razonable

Al referirse a la flexibilidad razonable, la resolución 1684 de la CAN hace alusión a la aplicación de la Opinión Consultiva 12.2 del Comité Técnico de Valoración en Aduana con respecto a la aplicación obligatoria de los métodos de valoración precedentes antes de la utilización del último recurso, y delega a los países miembros de la CAN la facultad de reglamentar el grado de flexibilidad razonable. Sin embargo, también deja en claro parámetros tales como: que no podrán considerarse de manera flexible aquellos preceptos que le dan fundamento al método de valor de transacción, cuyo incumplimiento motivó su rechazo en su momento; la no influencia de la vinculación en el precio pactado; la existencia de un precio real ligado a esta venta; la utilización o datos soportados documentalmente, entre otros.

Tampoco podrán considerarse de manera flexible aquellas mercancías que no son idénticas o similares a la importada, lo que fue un obstáculo, en su oportunidad, para la aplicación del segundo y tercer método de valoración.

En la aplicación del método de valoración deductivo no podrán tomarse con flexibilidad las ventas entre partes vinculadas.

Criterios razonables

La Resolución 1684 de la CAN⁶⁴ permite la utilización de criterios razonables compatibles con los principios del Acuerdo de Valoración

62 Comité Técnico de Valoración en Aduana, *Anexo de textos del Comité Técnico de Valoración en Aduana y del Comité de Valoración*, 13, www.uv.es/ibanezs/matdua/CTV.doc.

63 Secretaría General de la Comunidad Andina, *Resolución 1684*.

64 *Ibíd.*

Aduanera del GATT/OMC sobre la base de los datos disponibles en el territorio aduanero comunitario, sin perjuicio de poder utilizarse precios de referencia, de conformidad con el num. 5 del art. 55 del mismo Reglamento Comunitario de la Decisión 571.

En su art. 48, la resolución también establece que los criterios y procedimientos razonables para los casos especiales de valoración aduanera (que se estudiarán más adelante) se fijarán por resolución de la CAN y, supletoriamente, por las legislaciones de los países miembros.

Prohibiciones

Finalmente, en el art. 49 de la Resolución 1684 de la CAN expresamente se dispone que la flexibilidad permitida o la utilización de los métodos razonables, al aplicar el método del último recurso, no podrán ser contrarios al Acuerdo de Valoración Aduanera del Art. VII del GATT y, por tanto, no podrán basarse en:

- El precio de venta en el territorio aduanero comunitario de mercancías producidas en dicho territorio.
- Un sistema que prevea la aceptación, a efectos de valoración en aduana, del más alto de dos valores posibles.
- El precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador.
- Un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares, de conformidad con lo dispuesto en el art. 6 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC.
- El precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del territorio aduanero comunitario.
- Valores en aduana mínimos.
- Valores arbitrarios o ficticios.

VALORES CRITERIO

«Valores criterio son aquellos precios aprobados, con anterioridad a la importación que se está analizando, por parte de la Administración Aduanera y que conforme al estudio realizado en dicha oportunidad han resultado convalidados, de acuerdo con las normas vigentes y que por ello constituyen criterio aceptado por la Aduana».⁶⁵

65 Bueno, *El valor en aduana de las mercaderías*, 28.

El art. 1 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994, en el inc. b) del párr. 2, expresa un concepto novedoso y este es el de los *valores criterio*. En una venta entre personas vinculadas será aceptable el valor de transacción y se valorarán las mercaderías conforme a lo establecido en el párr. 1 del art. 1 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC, cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los siguientes, vigentes en el mismo momento o en uno próximo:

1. El valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor para la exportación al mismo país del importador.
2. El valor en aduana de mercaderías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el art. 5 del Acuerdo de Valoración Aduanera.⁶⁶
3. El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el art. 6 del Acuerdo de Valoración Aduanera.⁶⁷

El art. 16 de la Resolución 1684 de la CAN, Reglamento Comunitario de la Decisión 571, establece que los llamados «valores criterio» solamente tendrán la calidad de tales cuando hayan sido aceptados por la autoridad aduanera para mercancías idénticas o similares nacionalizadas por otros importadores no vinculados con el vendedor y siempre que:

- a) El valor en aduana de la mercancía idéntica o similar tomada para la comparación haya sido determinado con el método «valor de transacción» y esté vigente en el mismo momento o en un momento aproximado a la exportación para el territorio aduanero comunitario, de la mercancía objeto de valoración.
- b) El valor en aduana de la mercancía idéntica o similar tomada para la comparación haya sido determinado mediante la aplicación del «método deductivo» y se encuentre vigente en el mismo momento o en un momento aproximado a la venta en el territorio aduanero comunitario de la mercancía objeto de valoración.
- c) El valor en aduana de la mercancía idéntica o similar tomada para la comparación haya sido determinado mediante la aplicación

66 OMC, *Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT de 1994*, art. 5.

67 *Ibíd.*, art. 6.

del «método del valor reconstruido» y se encuentre vigente en el mismo momento o en un momento aproximado a la importación de la mercancía objeto de valoración.

La Resolución 1684 de la CAN es enfática al disponer expresamente que no se considerará como valor criterio el valor determinado por las mercancías importadas, al amparo de los arts. 2, 3 y 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC. Esto significa que los valores obtenidos de la aplicación de los métodos de valoración por mercancías similares, idénticas o la utilización del método del último recurso, «no generan valores criterio». Por tanto, no es dable por parte del importador solicitar a la administración aduanera que dichos valores puedan tomarse como tales.

A ciencia cierta, estos valores criterio resultan de la aplicación de los métodos valor de transacción, deductivo y reconstructivo, por lo que se revela claramente la importancia que tiene para la aduana la aplicación de estos tres métodos en la búsqueda del valor real de las mercancías de importación. Si el valor criterio se conforma en las aduanas mediante la aplicación de estos tres métodos, se verifica entonces la preeminencia de estos sin necesidad de su orden de aplicación, según ha sido dispuesto por el Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT.

CASOS ESPECIALES DE VALORACIÓN ADUANERA

Frente a determinados tipos de mercancías se han ido definiendo en el ámbito internacional casos o criterios específicos para realizar la valoración. Germán Pardo Carrero señala que:

Esto ocurre, entre otras cosas, con las mercancías usadas, antiguas, obsoletas, reparadas, percederas, reacondicionadas o reconstruidas; y con otras más específicas, como las que son objeto de contrato de *leasing*, los programas informáticos o software, los vehículos de motor usados, etc. También ocurre lo propio respecto de ciertos regímenes aduaneros económicos (depósito, perfeccionamiento activo, transformación bajo control aduanero, perfeccionamiento pasivo, importación temporal, tránsito de mercancías, etc.).⁶⁸

El art. 48 de la Resolución 1684 de la CAN, Reglamento Comunitario de la Decisión 571, lit. b), subnum. ii, establece que los casos

68 Pardo Carrero, *Tributación aduanera*, 445.

especiales de valoración aduanera «se determinan por la particular naturaleza de las mercancías que se han de valorar, o por las circunstancias de las operaciones determinantes de la importación, o porque se presenta un cambio de régimen o destino aduanero». Tal como lo mencionamos anteriormente, estos casos especiales de valoración se establecen por resolución de la Secretaría General de la CAN y solo supletoriamente por la legislación nacional de cada uno de los países miembros de la CAN.

RESOLUCIÓN 1456 DE LA CAN⁶⁹

Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena n.º 2024, del 2 de marzo de 2012, esta resolución reglamenta los casos especiales de valoración aduanera que, a decir de este documento, son aquellos en los que no puede aplicarse el valor de transacción ni los métodos secundarios, y ni siquiera la flexibilidad contemplada para el método del último recurso, debido a las particularidades especiales de las mercancías a valorarse o por causa de operaciones de importación en las que se presenta un cambio de régimen o de destino aduanero.

La primera regla que se establece es respecto de la aplicación de adiciones o deducciones a este tipo de mercancías, procedimiento que deberá realizarse acorde con lo previsto en el art. 6 de la Decisión 571 de la CAN.

El art. 3 de la Resolución 1456 aclara que esta no contempla el tratamiento tributario de las mercancías importadas, esto es, los tributos que son materia de regulación de cada país miembro. Asimismo, el art. 4 otorga a los países miembros de la CAN la facultad de reglamentar el orden de aplicación de los criterios establecido en la Resolución 1456.

Los casos especiales de valoración aduanera son: a) mercancías usadas y obsoletas; b) mercancías reparadas, reacondicionadas, remanufacturadas, transformadas o reconstruidas; c) mercancías dañadas, averiadas o deterioradas; d) mercancías importadas a granel que sufran variaciones en cantidad o peso durante su transporte; e) mercancías importadas sin valor comercial; f) mercancías importadas en sustitución de otra defectuosa; g) mercancías reimportadas después de un perfeccionamiento

69 Secretaría General de la Comunidad Andina, *Resolución 1456: Casos Especiales de Valoración Aduanera*, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena n.º 2024, 2 de marzo de 2012.

pasivo; h) mercancías importadas bajo el régimen de admisión temporal; i) mercancías importadas en alquiler o en arrendamiento financiero, con o sin opción de compra; j) antigüedades, obras de arte o modelos de colección; k) desperdicios de las mercancías que ingresan a un régimen de transformación; l) películas cinematográficas; m) los demás casos especiales no reglamentados.

Tomando en cuenta las prohibiciones existentes en el Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT, art. 7, num. 2, aplicables a la utilización del método del último recurso y que constan —como ya se indicó— en el art. 49 de la Resolución 1684 de la CAN, para la valoración de casos especiales de mercaderías que no se hallen reglamentados en la Resolución 1456 de la CAN se considerará alguno de los siguientes criterios que se aplican en dicha resolución:

- Precio de referencia.
- Precio de reventa en el país de importación, deducidos los costos y gastos en que se incurra para su importación y comercialización.
- Valor registrado en los documentos de seguro de las mercancías.
- Valor registrado en la declaración de exportación, confirmado por la autoridad aduanera del país de exportación.
- Precio fijado por un perito en la materia, independiente del comprador y vendedor, cuyo costo es asumido por el importador.
- Precio del mercado interno del país de exportación de mercancías que sea aplicable en el país de importación, siempre que de él se deduzcan los impuestos internos de dicho país y que se hayan pagado.

VALOR ADUANERO Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

De acuerdo con lo que expresa Diana Checchin, «Los precios de transferencia constituyen precios fijados por empresas relacionadas en las transacciones efectuadas entre ellas, con el propósito fundamental del traslado de beneficios de una empresa a otra ubicada en un país con menor presión tributaria para permitir maximizar el rendimiento de la inversión del grupo».⁷⁰

70 Diana Checchin, *Precios de transferencia*, 2.^a ed. (Buenos Aires: Aplicación Tributaria S. A., 2005), 22.

Esta definición refleja una problemática al momento de establecer el valor en aduana de mercaderías importadas, porque las administraciones aduaneras como la ecuatoriana, por ejemplo, desean obtener el mayor beneficio tributario desde la perspectiva de un cálculo del valor de las mercaderías ajustado a las disposiciones del Artículo VII del GATT/OMC. No obstante, la intención de la OMC y el lineamiento actual del comercio internacional son, precisamente, contrarios a la implementación de mecanismos arancelarios y paraarancelarios que entorpezcan el comercio de bienes y servicios a escala mundial.

Según el estudio que hemos realizado, nos alineamos con Diana Checchin respecto de la hipótesis que debería formularse para la solución de esta aparente controversia: «Considerar la valuación aduanera como el verdadero valor de las transacciones de bienes tangibles entre empresas vinculadas». ⁷¹ Esto significa que el valor aduanero debería servir como referencia del precio de transferencia en operaciones de comercio exterior que se realizan entre vinculados.

Con la finalidad de evitar la evasión fiscal que puede producir la transferencia de carga tributaria entre empresas relacionadas ubicadas en distintos países, se establecieron varios principios, cuyo sustento se halla reflejado en el Modelo de Convenio Impositivo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Este Convenio, en el art. 9, formula el principio *arm's length*, o principio de plena competencia, el que constituye un ajuste de la renta de los accionistas quienes han recibido un beneficio extraordinario de una compañía, beneficio que no ha sido declarado. Conforme al Convenio Impositivo de la OCDE, el principio *arm's length* se aplica en dos casos:

- a) Cuando una empresa de un Estado participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa de otro Estado.
- b) Cuando las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado y de una empresa de otro Estado y, en uno y en otro caso, en sus relaciones comerciales o financieras están unidas por condiciones, aceptadas o impuestas, que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes.

71 Ibid. 22.

En estos casos, los beneficios que una de las empresas haya obtenido en tales condiciones (lo que no ocurriría de no existir estas) pueden ser sometidos a imposición.

La OCDE sostiene que el principio *arm's length* es ampliamente aplicado por muchas administraciones aduaneras como un principio de comparación entre el valor atribuible a bienes importados por empresas asociadas y el valor de mercaderías similares importadas por empresas independientes.

En Ecuador, la normativa sobre precios de transferencia se halla establecida en los artículos innumerados que constan a continuación del art. 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, donde se define a estos precios como «Regulaciones a las transacciones realizadas entre partes relacionadas, con el fin de conseguir similares contraprestaciones entre ellas y las partes independientes».⁷² Para efectos del informe integral que sobre precios de transferencia deben presentar anualmente al Servicio de Rentas Internas (SRI) las partes relacionadas que realizan transacciones entre sí (vinculadas), en los arts. 85 a 91 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno de Ecuador se establecen los métodos para aplicar el principio de plena competencia o de *arm's length*.

Aunque las autoridades aduaneras y las administraciones tributarias pueden tener, por lo general, un propósito similar cuando comprueban los valores declarados de las transacciones transfronterizas al fijar el valor, a efectos aduaneros y fiscales, los contribuyentes podrían tener motivaciones contradictorias porque un importador de bienes está interesado en declarar un valor bajo para la transacción, resultando de ello más bajos los derechos aduaneros por pagar. En cambio, para propósitos fiscales, el contribuyente puede querer reportar un mayor precio pagado por la misma mercadería en orden a incrementar los costos deducibles. La cooperación entre las administraciones tributarias de un país para evaluar precios de transferencia es cada vez más frecuente y esto ayuda a reducir el número de casos en los cuales la valoración en aduana no sea aceptable a efectos fiscales o viceversa.

72 Innumerados agregados a la Ley de Régimen Tributario Interno, por el art. 78 de la Ley s/n, Registro Oficial 242, Tercer Suplemento, 29 de diciembre de 2007.

Dentro del proceso de valoración de mercancías, cuando son adquiridas por un sujeto que tiene vinculación con el importador, un factor relevante para fijar el valor de transacción de estas mercancías importadas es la capacidad de influencia que tenga cualquiera de los intervinientes que están vinculados entre sí en la operación de compraventa de las mercaderías, con respecto del otro, a efectos de lograr que se fije un precio distinto al normal del mercado. La relación más usual entre vinculados, en cuanto a personas jurídicas se refiere, suele ser la de matriz-filial.

INCONVENIENTES EN LA APLICACIÓN DE LOS PRECIOS DE VALORACIÓN ADUANERA EN RELACIÓN CON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La tendencia internacional doctrinaria y normativa que busca la convergencia de los métodos de valoración aduanera del GATT/OMC y de los métodos utilizados para precios de transferencia encuentra, para su aplicación, las dificultades que se describen a continuación.

Intereses contrapuestos de la administración aduanera y de la administración encargada de la tributación interior en el control de los precios de importación declarados por las transacciones internacionales entre empresas vinculadas

«En atención a que el ajuste de los valores de una compraventa internacional entre empresas vinculadas también es objeto de ajuste a los fines de aplicación de los derechos aduaneros, se ha planteado la existencia de dos sistemas tendientes al ajuste del mismo valor de transacción con métodos diferentes y finalidades distintas».⁷³

En materia de importación, el interés de la aduana es el de combatir la declaración de valores inferiores a los reales, procurando ajustarlos a fin de obtener una mayor base imponible para la aplicación de los derechos de importación. Al contrario, el interés del organismo interno del Estado recaudador de impuestos es el que estos valores de importación sean bajos para que se incremente la renta originada en la reventa dentro del territorio nacional de la importación, con lo cual los

73 Enrique Barreira, «El valor en aduana y los precios de transferencia en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: Dos enfoques ante un mismo fenómeno», *Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros*, n.º 15 (2001-2002): 115.

tributos que se generan son mayores debido al mayor margen de utilidad existente entre el precio de venta dentro del país de destino de la mercadería, frente al precio de compra en el exterior.

Al encontrarse el importador en medio de esta situación contrapuesta, con los riesgos que ello conlleva —por un lado, la investigación aduanera si el valor declarado es bajo y, por otro, la sospecha de evasión fiscal por parte de la administración tributaria si el valor determinado es alto—, se generan situaciones de inseguridad tanto para al importador como para el exportador. Ambos, en cualquier caso, se ven abocados a justificar estos valores de una forma que puede llegar a entorpecer el desarrollo del comercio exterior y el despacho de mercaderías para su venta en el país de importación.

Inseguridad en la utilización de los conceptos indeterminados en los precios de transferencia y configuración discrecional de la potestad de valoración

La facultad de la administración aduanera de fijar el valor de transacción de las importaciones, incluso en casos de vinculación, es una atribución reglada que se orienta a fijar un valor neutro, con base en los principios de la OMC, cuya finalidad es impedir las prácticas restrictivas del comercio mundial. Por ello, la comprobación de valores en aduana no está orientada primariamente por ningún afán de proteger o garantizar el potencial recaudatorio de tributos de un Estado.

La facultad de la administración tributaria de valorar una operación vinculada para fines tributarios tiene como finalidad evitar la elusión de tributos en lo que se refiere a la base imponible del impuesto a la renta. En cambio, en la valoración aduanera (aunque esta se realice a operaciones de importación entre vinculados) dicha facultad se orienta a obtener un valor neutro de la mercadería (valor de transacción), acorde con los principios del comercio internacional del GATT/OMC, y a lograr la finalidad de eliminar las trabas al comercio internacional.

Inseguridad por la concurrencia de dos fórmulas de valoración sobre la misma transacción y mercancía

Estados Unidos de América es uno de los pocos países que en su legislación tributaria, contenida en el Internal Revenue Code (Código de Valoración Aduanera), ha logrado armonizar la aplicación de los

métodos de valoración aduanera con el control que imponen los precios de transferencia. Para el efecto, la sección 1059-A de dicho Código indica que el costo de adquisición de la mercadería importada, a efectos del impuesto a las ganancias (impuesto a la renta), no puede exceder el importe del valor determinado por el servicio de aduana. En los sistemas impositivos de origen anglosajón se permite a los sujetos pasivos de los tributos realizar ajustes extracontables, de tal manera que puedan declarar los precios de mercado en libre concurrencia. A decir de Enrique Barreira:

De esta manera el Fisco no podrá ser afectado por la prueba de un mayor importe pagadero al exterior que pudiera disminuir la ganancia en la propia jurisdicción, más ello no significa que dicho costo no pueda ser calculado sobre un importe menor, en cuyo caso la administración tributaria podría fijar un «precio de transferencia» inferior al «valor en aduana», lo que no es coherente y demuestra que el criterio sentado por la norma comentada no reconoce otra razón que el mero pragmatismo fiscal.⁷⁴

Criterio con el cual no estoy de acuerdo, porque el camino de convergencia para la utilización de los métodos de valoración aduanera y de los precios de transferencia conlleva el desarrollo que un Estado pretende con relación a su comercio exterior y a la medida de integración de las normas internacionales o supranacionales con su legislación interna. Mucho más si la aplicación de un sistema de convergencia adecuado le permite a un país insertarse exitosamente en tratados multilaterales de comercio para promover sus exportaciones o adquirir productos de importación a precios más convenientes.

Frente a la disyuntiva entre valoración aduanera y precios de transferencia, nos encontramos ante dos tipos de valoraciones distintas de la misma manifestación de capacidad económica. Esto supone una situación de incertidumbre para el operador económico. Al uso de conceptos jurídicos tales como el valor real o valor de mercado, que requieren una determinación concreta en cada supuesto singular, se une el hecho de que el criterio de valoración, en tanto instrumento de medición de la intensidad con que se realiza el hecho imponible y la manifestación de capacidad económica que este incluye, va a depender de la naturaleza, función o fin de cada actuación comprobatoria por parte del Estado

74 *Ibíd.*, 123.

respecto del procedimiento de importación de las mercaderías. Esto se debe a que no es lo mismo la valoración a efectos de aplicar el principio *arm's length* en la imposición interna sobre la renta, que la aplicación de los métodos de valoración aduanera del GATT/OMC a fin de obtener el valor en aduana de las mercancías de importación, para poder aplicar el impuesto *ad valorem* y otros tributos al comercio exterior.⁷⁵

Inseguridad por la existencia de diversos criterios secundarios de valoración

La jerarquización que realizó el Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT respecto del orden y forma de aplicación de los métodos de valoración aduanera, cuando no pueda aplicarse el valor de transacción, contrasta con la metodología de aplicación de los precios de transferencia, los cuales, en ausencia de precios comparables, no fijan un orden especial de aplicación conforme a la doctrina de la OCDE. Por ello, el método del costo incrementado y el precio de reventa se sitúan en un mismo nivel. Normalmente, en ausencia de un precio comparable, la administración tributaria puede escoger uno de estos métodos o factores de comparabilidad.

SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE VALORACIÓN ADUANERA Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA: VINCULACIÓN ECONÓMICA, AJUSTES Y MÉTODOS

La valoración aduanera de las mercancías de importación parte de la base del valor de transacción, expresado normalmente en una factura comercial, y, a falta de esta, de todo un sistema de métodos y estructuras de costos que tienen como finalidad lograr el valor real o justo precio de las mercancías de importación para fines comerciales y aduaneros.

75 Tratadistas como Daniel Zolezzi o Moreno Fernández admiten la divergencia de valoraciones sobre una misma realidad económica, puesto que el valor no es un concepto absoluto o unívoco, de manera que podríamos indicar que hay tantos valores como puntos de referencia para apreciar la capacidad económica. En el supuesto de importaciones de bienes materiales entre partes vinculadas, la existencia de al menos dos organismos del Estado importador con funciones diferentes (SENAE y SRI en Ecuador) provoca una dispersión de fórmulas de valoración. Por un lado, la idea de precio en condiciones normales de mercado, previsto para la valoración de precios de transferencia, el cual tiene alta incidencia en el cálculo del impuesto a la renta, y, por otro lado, el valor de transacción del producto importado.

Para el caso de los precios de transferencia, todo producto se construye con base en el cálculo de costos de operaciones y transacciones entre partes vinculadas jurídica y económicamente entre sí, para llegar a un valor final. El valor declarado en aduana es de hecho tomado en cuenta por el principio *arm's length* de los precios de transferencia porque los componentes o factores que se consideran para ambos sistemas son similares. Por tal motivo, ambos deberían armonizarse de manera razonable, puesto que los precios de transferencia pueden normarse por la legislación interna de cada país, mientras que los métodos de valoración aduanera son producto de acuerdos internacionales de múltiples países del mundo y, por ende, esta norma supranacional es de aplicación directa para los suscribientes y adherentes al tratado del GATT/OMC.

Según manifiesta Diana Checchin, criterio que comparto:

Una diferencia conceptual importante en cuanto a la vinculación económica es que, para la OMC, *los distribuidores únicos no merecen la categoría de vinculación, a menos que se cumpla una de las causales taxativas detalladas que son, a grandes rasgos, en función del capital, control y parentesco*, no sucediendo lo mismo en las leyes domésticas para la aplicación de dichos precios. Recordar que el acuerdo del GATT se aplica en su gran mayoría como método de valor de transacción aún entre partes vinculadas. El hecho [de] que exista vinculación no desaloja la aplicación del valor de transacción, aun cuando exista la vinculación casa matriz-filial.⁷⁶

De una manera práctica, podríamos comparar la similitud u oportunidad de utilización de los métodos de precios de transferencia respecto de los métodos de valoración aduanera del GATT/OMC, conforme al siguiente cuadro.

Precios de transferencia	Valoración aduanera
Precio <i>arm's length</i>	Valor de transacción
Precio comparable no controlado (con partes no vinculadas)	Valor de mercaderías idénticas o valor de mercancías similares
Precio de reventa	Valor deductivo
Costo adicionado o incrementado	Valor reconstruido

Fuente: Diana Checchin, *Precios de transferencia*, 2.^a ed. (Buenos Aires: Aplicación Tributaria S.A., 2005), 22.

Elaboración propia.

Ajustes de comparabilidad versus ajustes al valor de transacción

«El Principio de Plena Competencia exige que el precio de transferencia fijado entre partes vinculadas sea equivalente al precio acordado entre partes independientes en transacciones comparables». ⁷⁷

Según las directrices de la OCDE, existe una transacción de este tipo cuando se cumple alguna de las siguientes condiciones:

- a) Ninguna de las diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan afecta materialmente el precio o margen de utilidad.
- b) Aun cuando existan diferencias entre las transacciones o entre las características de las partes que las realizan que afecten materialmente el precio o margen de utilidad, pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Una diferencia importante entre ambos sistemas radica, por una parte, en la flexibilidad para realizar los ajustes necesarios y razonables para obtener transacciones comparables, cuando se trate de verificar si el precio de transferencia cumple con el principio de plena competencia; y, por otra, en la obligatoriedad de los ajustes que deben introducirse al precio pagado o por pagar de las mercancías importadas, cuando se va a determinar el valor en aduanas. Los ajustes realizados conforme a la metodología de los precios de transferencia, frente a los métodos de valoración aduanera del GATT, arrojan, indudablemente, diversos resultados.

Método del precio comparable no controlado en relación con el método de valor de transacción de mercancías idénticas

Según el principio de plena competencia, el método del precio comparable no controlado es un procedimiento directo para fijar un precio de transferencia que se hubiere pactado con partes independientes o entre partes independientes, en transacciones comparables. La similitud que existe con el método de valoración aduanera de mercancías idénticas está en que ambos corresponden al precio asignado a un bien

77 Gilberto Ramos Fernández, *Valoración aduanera y precios de transferencia: El largo camino hacia la convergencia*, 428, www.ifaperu.org/uploads/articles/311_17_ramos.pdf.

idéntico a la mercancía importada. No obstante, los ajustes de este método de precio de transferencia no son coercitivos ni se limitan al valor de mercancías idénticas, mientras que el método de mercancías idénticas debe utilizarse obligatoriamente, con los ajustes establecidos para este por el Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT, cuando no pueda obtenerse directamente el valor de transacción de una mercadería de importación.

Método del precio comparable no controlado en relación con el método de valor de transacción de mercancías similares

Como se vio anteriormente, cuando no puede aplicarse el método de transacción por mercancías idénticas, debe pasarse al siguiente método, que es la valoración por transacción de mercaderías similares. Esto se refiere a mercancías semejantes en características y composición respecto de las que se valoran, aunque no idénticas, pero que, al haberse determinado su valor en condiciones similares de tiempo y lugar, permiten ser tomadas como referencia.

Existe también cierta similitud del método del precio comparable no controlado de precios de transferencia con el método de valoración de mercancías similares del GATT, porque ambos buscan un precio equivalente al de bienes similares considerando también factores como, por ejemplo, la calidad, prestigio o marca comercial. La diferencia entre ambos métodos radica nuevamente en los ajustes, distintos para el método de precios de transferencia que para el método de valoración aduanera, lo que genera resultados distintos que no pueden ser excluidos el uno respecto del otro.

Método del precio de reventa en relación con el método de valoración deductivo

El método de precio de reventa:

evalúa si el monto cargado en una transacción entre empresas controladas es un *arm's length* por referencia a la ganancia bruta en transacciones con empresas independientes. Este método mide el valor de las funciones ejecutadas, y es comúnmente usado en casos que conforman la compra y reventa de la propiedad tangible, en el cual el revendedor no efectúa un

valor agregado sustancial a los bienes tangibles alterando físicamente las mercaderías antes de la reserva.⁷⁸

Al igual que en los otros métodos de precios de transferencia, el análisis de comparabilidad del método del precio de reventa recae en la parte vinculada menos compleja. Esta parte puede tratarse de un distribuidor que adquiere bienes de su proveedor vinculado para revenderlos a partes independientes sin que hayan sufrido transformaciones o sin haberles incorporado intangibles, situación frente a la cual es eficaz la aplicación del método de reventa.

Existe cierta similitud entre el método del precio de reventa y el método del valor deductivo, por cuanto ambos parten del precio al que se revende una mercancía adquirida a un vinculado, restándole una cantidad que representa un margen de beneficios adecuado. La diferencia sustancial entre estos métodos viene dada porque, para la determinación del precio unitario en el método deductivo, el Acuerdo de Valoración Aduanera de GATT exige la aplicación de ciertos criterios que no son exigidos para el método de precio de reventa. Además, el margen de utilidad deducido puede contener elementos distintos que aquel del precio de reventa, en que se toma en cuenta la utilidad bruta, dejándose de lado los costos y gastos operativos, que sí son considerados en el método de valoración deductivo, por lo que la aplicación de ambos métodos en una misma mercancía importada puede arrojar valores distintos.

Método del costo adicionado en relación con el método del valor reconstruido

Mediante el método del costo adicionado o incrementado:

Se determina el valor de bienes que un proveedor transfiere a su parte vinculada, aumentando al costo incurrido por dicho proveedor el margen de costo adicionado que obtiene en transacciones comparables con partes independientes o el margen observado en transacciones comparables entre terceros independientes. Este margen de costo adicionado será igual a la utilidad bruta entre el costo de ventas.⁷⁹

78 Checchin, *Precios de transferencia*, 73.

79 Ramos Fernández, *Valoración aduanera y precios de transferencia*, 435.

El método de costo adicionado es el más apropiado cuando la parte vinculada menos compleja es el fabricante de bienes a los que no se les ha incorporado intangibles valiosos o cuando es el proveedor de bienes semiterminados. En este método se toman en cuenta costos directos de producción, como son las materias primas, y los costos indirectos de producción, tales como reparación y mantenimiento, excluyéndose los costos y gastos operativos.

Existe cierta semejanza entre el método del costo adicionado respecto del método de valor reconstruido del GATT, por cuanto ambos parten del costo de producción de la mercancía importada para añadirle posteriormente un margen de beneficios adecuado. En cuanto a diferencias, tenemos que en el método del costo incrementado el valor por ser adicionado se calcula después de los costos directos e indirectos de producción, excluyendo los gastos operativos, mientras que en el método del valor reconstructivo el margen de beneficios incorpora una cantidad por concepto de gastos de ventas de las mercancías importadas.

En la medida en que el margen de beneficio añadido sea calculado de manera distinta en ambos métodos, se obtendrán resultados diferentes en la aplicación de uno u otro método.

COMPORTAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS EMPRESAS EN RELACIÓN CON LA COYUNTURA PRECIOS DE TRANSFERENCIA-VALOR EN ADUANA

Las empresas deberían asegurar de manera prudente y previsiva que sus políticas de precios de transferencia consideren los requerimientos tributarios directos e indirectos. En la planificación de una auténtica política de precios de transferencia deben ser tomados en cuenta los derechos arancelarios de mercaderías que se movilizan en el comercio exterior. Para el efecto, Renée Villagra Cayamana manifiesta que las empresas contribuyentes deben determinar si la política de precios de transferencia «Reúne los requerimientos de la autoridad aduanera en el país de importación; resulta en un valor para propósitos aduaneros que excede sustancialmente los valores mínimos que serían aceptados bajo las normas de los países; y permite la reducción de los valores para propósitos aduaneros, sin perjuicio de la política de precios de transferencia».⁸⁰

80 Renée Villagra Cayamana, *Convergencia de la valoración aduanera y la de precios de transferencia*, 488, <http://www.zyaabogados.com/admin/assets/uploads/files/251af>

El Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC permite un examen de las circunstancias que formaron parte de la venta de la mercadería de importación según el principio de libre concurrencia, que garantiza una objetividad en la determinación del valor de la operación comercial entre el vendedor y el comprador, bajo circunstancias en las cuales ambos no están vinculados, lo que implica la recolección de una buena cantidad de información de sustento. Por lo tanto, las empresas deberían estructurar correctamente sus políticas de precios de transferencia para evitar problemas futuros, incluyendo la planificación sobre tributos al comercio exterior. El análisis de riesgos y la planificación de una política empresarial adecuada deben tender a evitar una determinación o auditoría aduanera posterior a la importación de mercaderías, en razón de suscitarse conflictos sobre el valor de estas mercaderías a causa de la duda razonable generada en la aduana.

IMPORTANCIA DE LA VALORACIÓN ADUANERA

Siguiendo a Juan Carlos Vilaseca Gonzáles,⁸¹ podemos resumir la importancia de la valoración aduanera en los siguientes postulados:

1. Es la base de cálculo adecuada para poder aplicar correctamente los derechos *ad valorem* y otros tributos que gravan las importaciones.

2. Permite brindar un alto nivel de protección, tanto a la industria nacional como a los importadores que actúan de buena fe, buscando con ello una competencia transparente entre las mercancías extranjeras y las nacionales, en atención al principio de igualdad de trato.

3. La elaboración de estadísticas de comercio exterior tiene mayor exactitud y constituye una fuente de información confiable para las administraciones aduaneras.

4. Otorga seguridad a los países que aplican las reglas del GATT/OMC, a través de la suscripción de acuerdos de complementación económica por los cuales se producen rebajas arancelarias a ciertos productos, ya que se garantiza que no existirán medidas tales como la aplicación de valores ficticios a los productos de exportación.

-Convergencia-de-la-valoracion-aduanera-y-de-la-de-precios-de-transferencia.pdf.

81 Juan Carlos Vilaseca Gonzáles, «Valoración aduanera» en *Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario: Memoria* (La Paz: Superintendencia Tributaria General, 2008), 332-3.

5. Solamente con información procedente de los valores declarados por los importadores y verificados por las aduanas es que se pueden alimentar bancos de datos sobre valoración y conformar los llamados «valores criterio», que sirven como referencia para valoraciones posteriores de mercaderías realizadas por las aduanas.

COROLARIO DEL CAPÍTULO PRIMERO

En este primer capítulo hemos desarrollado el tema de la valoración aduanera desde el punto de vista doctrinario y normativo, relacionando los instrumentos jurídicos de la CAN con las disposiciones del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC, para efectos de su aplicación en los países miembros del acuerdo subregional, uno de los cuales es Ecuador.

Hemos comprobado la importancia que los métodos de valoración aduanera tienen respecto de la fijación de la base imponible para los tributos al comercio exterior, así como la trascendencia que la obtención de estos valores representa para la universalización del comercio de mercaderías y, a la vez, para la planificación de la política tributaria de una nación.

Se ha determinado que, en el comercio internacional de mercancías, los valores y criterios flexibles se imponen cada vez más ampliamente, no solo para aplicación a casos *sui géneris* de productos y regímenes aduaneros especiales, en los cuales no es aplicable el orden de métodos de valoración aduanera comprendidos en el Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC, sino también a otros casos.

Se ha constatado que las políticas tributarias de avanzada están tendiendo a una coordinación o convergencia de los preceptos que conforman la metodología del valor en aduana y aquellos que conforman la metodología aplicada a los precios de transferencia, aplicando en este proceso una recolección de amplias bases de datos.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA DECLARACIÓN ANDINA DEL VALOR Y LA DUDA RAZONABLE DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA: ANÁLISIS DE JURISPRUDENCIA ECUATORIANA

En este segundo y último capítulo de nuestra investigación nos enfocaremos en analizar la aplicación práctica que tienen los preceptos doctrinarios y normativos del valor aduanero estudiados anteriormente en el ejercicio del despacho de mercaderías que realiza el SENAE, a través del documento denominado «Declaración Andina del Valor». También se revisarán las disposiciones reglamentarias vigentes, que constan en manuales e instructivos emitidos por el SENAE, en relación con el tema de valoración aduanera y la forma de su determinación con respecto a la presentación de la Declaración Aduanera de Importación (DAI).

Por último, se realizará un análisis jurisprudencial de un caso de valoración aduanera que suscitó la llamada «duda razonable» de la administración aduanera, frente a los valores de las mercancías de importación declarados en aduana por parte del importador.

DECLARACIÓN ANDINA DEL VALOR (DAV)

La Resolución 1239 de la CAN,⁸² publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena el 1 de junio de 2009 en armonía con lo dispuesto por la Decisión 571, establece las normas actuales que soportan la configuración y el llenado de la DAV, con el objeto de garantizar una correcta aplicación de las normas del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC. Esta resolución actualizó a las anteriores sobre la materia (Decisión 379 emitida en 1995 mediante la cual se creó la DAV, y Resolución 1112 del 5 de julio de 2007).

De conformidad con el art. 2 de esta Resolución 1239 de la CAN, la presentación de la DAV debidamente llenada debe estar acompañada de los siguientes documentos de soporte para los controles que realicen las administraciones aduaneras:

- a) La factura comercial o contrato correspondiente en caso de que exista una compraventa. Si no se trata de una compraventa, el documento que refleje la transacción comercial.
- b) El documento de transporte.
- c) Otros documentos de soporte que, de ser el caso, justifiquen los elementos de hecho y circunstancias comerciales de la negociación.

El art. 4 de la Resolución 1239 de la CAN establece que la DAV se presentará como documento de soporte de la declaración aduanera de las mercancías importadas, independientemente de que proceda o no la aplicación del primer método de valoración aduanera del GATT/OMC: valor de transacción de las mercancías importadas.

El Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC ha dado el siguiente criterio: «Cabe señalar que la declaración del valor es una “declaración aparte”, concebida para la correcta determinación del valor en aduana, mientras que la declaración de importación se utiliza para el despacho de la carga. Por lo tanto, la declaración del valor sirve de complemento a la declaración de importación».⁸³

82 Secretaría General de la Comunidad Andina, *Resolución 1239, Adopción de la Declaración Andina del Valor*, Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena n.º 1720, 1 de junio de 2009, <http://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/Gacetas/Gace1720.pdf>.

83 Criterio del Comité Técnico de Valoración Aduanera de la OMC, citado en Sánchez, *Valoración aduanera*, 268.

Este criterio concuerda con el art. 8 de la Decisión 571 de la CAN, disposición que le otorga a la DAV la categoría de documento de soporte de la declaración aduanera, cuya finalidad es demostrar cómo se llevó a cabo la negociación entre el vendedor y el comprador de las mercaderías importadas y el cálculo aritmético con el cual se determina el valor en aduana.

El art. 5 de la Resolución 1239 de la CAN señala las siguientes excepciones de presentación de la DAV: a) importaciones sin valor comercial; b) importaciones de equipajes de pasajeros, turistas y menaje de casa, exceptuando vehículos; y c) encomiendas postales y envíos que usen servicios de mensajería internacional.

El art. 7 de la Resolución 1239 de la CAN hace referencia a la declaración de un valor provisional que el importador puede consignar en la DAV respecto de las mercaderías importadas cuando las circunstancias de la negociación no queden totalmente establecidas al momento de la importación, sino a futuro, y, también, cuando los importes que no deben incluirse en el valor en aduana no se conocen al momento de la importación, pero pueden estimarse. Este valor provisional será aceptado por la aduana, previo el establecimiento de una garantía por parte del importador por un plazo máximo de doce meses desde que esta declaración es aceptada, tiempo que puede recibir una prórroga de seis meses adicionales, durante los cuales el importador deberá informar a la aduana sobre el valor definitivo de las mercancías importadas. Para sustentar estos valores provisionales, el importador deberá presentar a la administración aduanera los contratos escritos que acrediten y reflejen la situación por la cual se declaran estos valores provisionales, circunstancia que debe ser consignada en el formulario de la DAV.

ESTRUCTURA DE LA DAV Y SU TRAMITACIÓN EN ECUADOR

En armonía con las recomendaciones del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC, la DAV adoptó un formato de preguntas y respuestas que facilitan la recopilación y análisis de los datos de la negociación realizada entre vendedor y comprador de las mercaderías importadas. Este formulario, impreso o electrónico, cumple con las siguientes pautas:

- Se identifica al comprador, importador y/o agente.
- Se identifica al exportador, vendedor y/o proveedor.

- Se indica el precio de la factura.
- Se indican las condiciones de entrega.
- Se da una breve explicación de la definición de partes vinculadas.
- Se establece cualquier pago que no conste en la factura.
- Se establece si la importación depende de una de estas cuatro condiciones: a) restricciones; b) condiciones y contraprestaciones; c) producto de la reventa, cesión o utilización ulteriores; y d) vinculación entre las partes que influya en el precio.
- Ajustes al precio realmente pagado o por pagar, según el art. 8 del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC.
- Cualquier importe que no deba incluirse en el valor en aduana.
- Si el valor en aduana debe calcularse con arreglo a un método distinto del valor de transacción, debe incorporarse toda la información utilizada para el cálculo del método que se solicita que se aplique.

El art. 9 de la Decisión 571 de la CAN establece que el importador debe proporcionar una declaración de los elementos de hecho y circunstancias relativos a la transacción comercial realizada por la mercancía que se importa, objeto de la valoración. Es por esto que la Resolución 1239 de la CAN contiene como anexo un instructivo del llenado de la DAV, junto con el formato del formulario, el cual permite llenar con precisión los campos en los cuales se determinan los factores de transacción de las mercaderías importadas y los justificativos de aplicación de los métodos de valoración aduanera del GATT/OMC.

En Ecuador, el director general del SENA E, en virtud de las atribuciones que le confiere el lit. l) del art. 216 del Código de la Producción, Comercio e Inversiones, emitió la Resolución SENA E-DGN-2012-364-RE del 27 de octubre de 2012, que contiene las Directrices para la Suscripción del Formulario de la Declaración Andina del Valor (DAV).⁸⁴ Este es un instrumento de aplicación técnica singularizada de los preceptos que sobre el valor aduanero introdujo la Decisión 571 de la CAN y la posterior Resolución 1239.

84 Ecuador, *Resolución SENA E-DGN-2012-364-RE, Directrices para la Suscripción de la Declaración Andina del Valor*, Registro Oficial 835, Segundo Suplemento, 21 de noviembre de 2012.

Esta reglamentación, en primer lugar, señala que los datos requeridos para la DAV serán extraídos de los datos ingresados y transmitidos en la misma DAI. La directriz señala que la DAV puede ser generada electrónicamente una vez transmitida la DAI, la que gozará de plena validez legal.

El agente de aduana, que es un auxiliar público y fedatario de la declaración aduanera, conforme lo establece el art. 227 del COPCI, a fin de poder presentar debidamente llena la DAV a nombre del importador puede celebrar un contrato de mandato mediante instrumento privado simple,⁸⁵ por medio del cual queda delegado para suscribir la DAV a nombre, cuenta y riesgo del importador. Los datos de la DAV deben ser los mismos que constan en la DAI, lo que da la idea de que en Ecuador la DAV todavía no llega a constituirse en un instrumento específico y diferente para establecer el valor en aduana de las mercancías de importación, sino una replicación de la DAI, con base en la aplicación de valores criterio constantes en las bases de datos informáticas del SENAE, lo que definitivamente genera controversias de duda, sobre todo cuando no es clara la posibilidad de aplicar el valor de transacción.

El contrato de mandato suscrito entre el importador y el agente de aduana tiene una duración indefinida y es válido para la presentación de un número indeterminado de declaraciones aduaneras. No obstante, el mandato conferido por el importador puede ser revocado, pero siempre dando el respectivo aviso al SENAE. Solo el importador que haya fijado su residencia o domicilio en Ecuador y que conozca y disponga de los datos necesarios para la DAV podrá figurar como mandante en el contrato de mandato conjuntamente con el agente de aduana.

El hecho de que el agente de aduana firme electrónicamente la DAV generada por el sistema informático no lo hace responsable administrativamente por los datos en ella consignados, siempre que cuente con el respectivo contrato de mandato o con la DAV suscrita por el propio importador.

85 Documento de mandato para la suscripción y presentación de la DAV, anexo de la *Resolución SENAE-DGN-2012-364-RE*, *Directrices para la suscripción de la Declaración Andina del Valor* [http://www.aduana.gob.ec/archivos/Boletines/2012/mandato_dav_\(anexo\).pdf](http://www.aduana.gob.ec/archivos/Boletines/2012/mandato_dav_(anexo).pdf).

Finalmente, esta resolución establece la obligación del agente de aduana de conservar el respaldo físico o electrónico de la DAV por el lapso de cinco años a partir de la fecha de pago de los tributos de la importación. Igualmente, tiene la exigencia de conservar el contrato de mandato suscrito con el importador por cinco años posteriores al pago de los tributos relacionados con la última declaración aduanera que se haya realizado al amparo de dicho contrato.

IMPORTANCIA DE LA INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR EL IMPORTADOR A LA ADUANA EN LA DAV CON RESPECTO A LOS ELEMENTOS DE HECHO Y CIRCUNSTANCIAS COMERCIALES DE LAS TRANSACCIONES POR LAS CUALES SE ADQUIEREN LAS MERCADERÍAS DE IMPORTACIÓN

Una DAV escrita o transmitida electrónicamente ofrece ventajas y facilidades para la aduana y para el declarante. Por una parte, sirve de guía al importador para poder declarar todos los datos que necesita para establecer correctamente el valor en aduana de la mercancía que está importando. Por otra parte, la administración aduanera de cada país miembro de la CAN tiene en la DAV un instrumento de ayuda para llevar a cabo los controles que les dispone la ley. Los datos consignados en la DAV ayudan también a que las aduanas puedan confeccionar bases de datos con sistemas de información de valores de mercaderías para aplicar a casos futuros.

La información que se hace constar en la DAV permite a la aduana establecer la naturaleza de la transacción que da origen a la importación de las mercancías, de lo que se origina la posibilidad de aplicar primeramente el método de valor de transacción. Para ello, se suministran detalles sobre las condiciones en que se ha realizado la venta, la forma de pago, los gastos efectuados por el comprador que deben ajustarse al precio y todos los costos que deben deducirse de dicho valor, que constan en la factura comercial. Tal como lo ha manifestado el Comité Técnico de Valoración en Aduana, «Gracias a la declaración del valor se obtiene información suplementaria del importador sobre los elementos relacionados con el valor que no aparecen en la factura, por ejemplo, comisiones pagadas a terceros, pagos de cánones o derechos de licencia, gastos de transporte o de envío, etc.».⁸⁶

86 Criterio del Comité Técnico de la Valoración Aduanera de la OMC, citado en Sánchez, *Valoración aduanera*, 271.

La declaración del valor debe presentarse a la aduana en el momento en que se declara el régimen de importación de las mercancías y se debe constituir en un documento justificativo adicional de todo este proceso que acompaña a la declaración de importación.

Tanto el art. 10 de la Decisión 571 de la CAN como el art. 6 de la Resolución 1239 de la CAN permiten presentar una DAV simplificada cuando las circunstancias de la importación así lo justifiquen o así se hayan establecido para la declaración en aduana. Por ejemplo, cuando se trate de mercancías objeto de importaciones periódicas, continuas o sucesivas efectuadas bajo las mismas condiciones, provenientes del mismo proveedor y destinadas al mismo importador, cuya diversidad, volumen y características ameriten un procedimiento simplificado.

OBLIGATORIEDAD DE SUMINISTRAR INFORMACIÓN A LA ADUANA POR PARTE DEL IMPORTADOR Y RESPONSABILIDADES EN LA PRESENTACIÓN DE LA DAV

El art. 16 de la Decisión 571 de la CAN determina que cualquier persona directa o indirectamente relacionada con las operaciones de importación de las mercancías que se tratan o con las operaciones posteriores relativas a las mismas mercaderías tendrá la obligación de suministrarlas oportunamente en la forma y en los términos establecidos por la legislación nacional de los países miembros de la CAN. De igual forma deberá hacerlo cualquier persona que haya actuado ante la aduana en relación con la declaración en aduana de las mercancías y la declaración de valor, a quien la autoridad correspondiente le haya solicitado información o pruebas a efectos de la valoración aduanera.

El importador o comprador de la mercancía importada es quien debe llenar y suscribir la DAV cuando se trata de personas naturales, o bien el representante legal de la persona jurídica o la persona que sea autorizada por esta. Es evidente que es el comprador de las mercancías quien conoce los detalles no solo de la forma en que se llevó a cabo la negociación, sino también de los conceptos que determinan el precio, las condiciones de entrega de las mercaderías y los pagos o gastos adicionales en que ha incurrido y que no figuran en la factura comercial. Tanto el Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC como el Comité Técnico de Valoración en Aduana han insistido y han previsto que la persona que debe elaborar y firmar la DAV es aquella que tiene el conocimiento más directo de los elementos de hecho comerciales que inciden en el valor en aduana.

Quien elabora y firma la DAV tiene las siguientes responsabilidades, establecidas en el art. 13 de la Decisión 571 de la CAN, con respecto a los datos que consigna en el formulario:

- a) La veracidad, exactitud e integridad de los elementos que figuren en la declaración del valor;
- b) La autenticidad de los documentos presentados en apoyo de estos elementos; y
- c) La presentación y suministro de toda información o documentos adicionales necesarios para determinar el valor en aduana de las mercancías.

A decir de Julio Carlos Lascano, «La manipulación de los precios de venta y la omisión de proporcionar datos relevantes para la determinación exacta del valor en aduana de las mercaderías importadas constituyen conductas que perjudican la recaudación fiscal y desnaturalizan la competencia leal que cabe esperar de los importadores en el mercado del país de importación».⁸⁷ Por mi parte, sostengo que estas conductas evasivas del importador son frecuentes en aquellos países que no han invertido lo suficiente en la modernización de sus aduanas y que no disponen de personal capacitado o de medios apropiados para organizar y sostener un servicio eficiente de valoración, o que carecen de prácticas transparentes en el despacho de las mercaderías.

Al respecto, en la aduana de Ecuador se ha desarrollado el sistema informático Ecuapass, que permite manejar con bastante rapidez y desconcentradamente los trámites de importación en los diversos distritos aduaneros del SENA. No obstante, la tramitación electrónica de los datos de importación y la constitución de una base de datos con valores criterio de diversas mercancías de importación no ha garantizado hasta la fecha que la información generada por los importadores haya servido para dar una utilización específica y determinante a la DAV, que en Ecuador continúa siendo un instrumento accesorio que fija la valoración en aduana en virtud de los datos obtenidos en la DAI.

Es necesaria, por parte del SENA, la recopilación de datos de diversos factores y circunstancias generados por varios tipos de importación

87 Juan Carlos Lascano, «El nuevo régimen aduanero de valoración», *Revista Jurídica La Ley: Impuestos, Derecho Tributario, Doctrinas Esenciales 1936-2010*, tomo I (2010): 521.

que le permitan a la administración aduanera aplicar con eficiencia la determinación precisa del método adecuado de valoración, especialmente cuando no es posible establecer con claridad el método de valor de transacción. Las respuestas a las preguntas que constan en la DAV son un indicativo que debería tomarse en cuenta con mayor regularidad para la depuración de costos u otros factores que no forman parte del valor de la mercadería, para efectos de la declaración y pago de tributos.

LA DETERMINACIÓN DEL VALOR DE LAS MERCANCÍAS DE IMPORTACIÓN ANTE EL SENAE

El presidente de la república dictó el Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI, mediante Decreto Ejecutivo n.º 758, publicado en el suplemento del Registro Oficial 452, del 19 de mayo de 2011.⁸⁸

En el capítulo IV, sección primera, art. 65, de este reglamento se establece el contenido de la DAI, en la que consta la identificación del declarante, la del medio de transporte, la descripción de las mercancías, origen, procedencia y el valor de estas. Según este mismo art. 65, «La Declaración Andina del Valor (DAV) y la autoliquidación de los tributos al comercio exterior se considerarán parte de la Declaración Aduanera, cuando su presentación sea exigible».

En el capítulo IV, sección segunda, se indica que los documentos que acompañan a la declaración aduanera de importación se dividen en: a) documentos de acompañamiento, y b) documentos de soporte.

De acuerdo al art. 72 del reglamento, constituyen documentos de acompañamiento aquellos denominados «de control previo», que deben tramitarse y aprobarse antes del embarque de la mercancía de importación, por ejemplo, el documento llamado «Manifiesto de Importación electrónico» (por vía marítima), que es transmitido a la aduana antes del arribo de las mercancías de importación. En los casos de transporte aéreo, este documento es la «Guía Aérea» y para el transporte terrestre, la «Carta de Porte».

88 Ecuador, *Decreto Ejecutivo n.º 758, Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del COPCI.*

Por otro lado, el art. 73 del reglamento define a los documentos de soporte como aquellos que constituyen la base de la información de la declaración aduanera a cualquier régimen. Estos documentos, ya sea en medio físico o electrónico, deben reposar en los archivos del declarante o de su agente de aduana al momento de la presentación o transmisión de la declaración aduanera. Dichos documentos son los siguientes:

- Documento de transporte;
- Factura comercial o documento que acredite la transacción comercial;
- Certificado de origen, que es el documento que permite la liberación de tributos al comercio exterior en los casos en que corresponda, al amparo de convenios o tratados internacionales y normas supranacionales. Su formato y la información contenida en dicho documento estarán dados en función de las regulaciones de los organismos habilitados y reconocidos en los respectivos convenios;
- Póliza de seguro de transporte;
- Los demás documentos que el SENAE considere necesarios para el control de la operación y verificación del cumplimiento de la normativa correspondiente, excluyendo a los documentos de acompañamiento.

La sección tercera del capítulo IV del reglamento define las modalidades de despacho aduanero mediante el procedimiento de aforo, sea este documental, electrónico, automático o físico (art. 78).

Dentro de las normas del aforo que contempla el art. 79 del Reglamento, en el literal c) se indica que: «El valor en aduana de las mercancías importadas será determinado según las normas del acuerdo sobre valoración de la OMC y las disposiciones de carácter nacional y supranacional que rijan la valoración aduanera».

El COPCI otorgó facultades a la administración aduanera de Ecuador para dictar manuales o instructivos respecto de las operaciones de importación que tienen como destino el territorio ecuatoriano. Estos procedimientos guardan relación con el tema que estamos analizando, que es la valoración aduanera. Al respecto, el art. 15 de la Decisión 571 de la CAN establece lo siguiente:

Teniendo en cuenta lo señalado en el artículo anterior, las Administraciones Aduaneras asumirán la responsabilidad general de la valoración, la que comprende, además de los controles previos y durante el despacho, las comprobaciones, controles, estudios e investigaciones efectuados después de la importación, con el objeto de garantizar la correcta valoración de las mercancías importadas.

La responsabilidad de una correcta valoración de las mercancías de importación por parte de las aduanas de los países miembros de la CAN es una consecuencia de la facultad que tienen estas administraciones de llevar a cabo los controles e investigaciones necesarios para garantizar que los valores declarados en aduana como base imponible sean los correctos y estén determinados en conformidad con las condiciones y requisitos del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC.

El 27 de agosto de 2013, el director general del SENA E expidió la Resolución SENA E-DGN-2013-0325-RE que contiene el *Manual específico para la valoración aduanera de mercancías*.⁸⁹

En este manual se establecen los procedimientos para valorar las mercaderías de importación aplicando los mecanismos del sistema informático Ecuapass, con la finalidad de lograr una sencilla y correcta metodología de valoración, conforme a la normativa de la OMC/GATT asimilada por la CAN. La aplicación, cumplimiento y supervisión de lo establecido en dicho manual es responsabilidad de los importadores, agentes de aduana, directores distritales, directores de despacho y zona primaria, jefes de procesos aduaneros y técnicos operadores del área de aforo.

El proceso inicia con la revisión del valor FOB unitario declarado y comprende actividades de notificación del inicio de duda razonable, revisión de los documentos de soporte presentados, correcciones del valor FOB unitario, y culmina con la generación de la liquidación complementaria.

Este procedimiento de valoración se resume en el siguiente esquema.

89 Ecuador, Resolución SENA E-DGN-2013-0325-RE, *Manual específico para la valoración aduanera de mercancías*, Registro Oficial 119, Suplemento, 8 de noviembre de 2013.

n.º	Actividad	Producto de entrada	Descripción de actividad	Responsable	Producto de salida
1.	Revisa el FOB unitario declarado	Alerta de valor del perfilador de riesgos	Revisa el FOB unitario de cada ítem declarado frente a lo registrado en la base de valor de aduana. Si los valores declarados son menores a los de la base de valor, procede conforme a la actividad 2; caso contrario, finaliza el procedimiento.	Técnico operador	FOB unitario de mercancías revisado
2.	Notifica el inicio de duda razonable	FOB unitario de mercancías revisado	Notifica al OCE ⁹⁰ el inicio de la duda razonable a través del Ecuapass y solicita documentos de soporte correspondientes. La notificación puede ser consultada de acuerdo con la consideración general 5.10.	Técnico operador	Envío de la notificación de duda razonable a través del Ecuapass
3.	Presenta documentos de soporte	Envío de la notificación de duda razonable a través del Ecuapass	Envía la documentación de soporte de valoración de la mercancía a través de la siguiente ruta: Portal externo > Elaboración de e-doc operativo > Documentos electrónicos > Despacho aduanero > Sustitutivo del detalle del documento de importación. Si el envío de los documentos se realiza dentro del plazo, procede según la actividad 4; de lo contrario, conforme a la actividad 6.	OCE	Documentos de soporte enviados por el OCE
4.	Revisa soportes presentados	Documentos de soporte enviados por el OCE	Revisa los soportes enviados por parte del OCE según lo indicado en la normativa vigente. Si no justifica la duda razonable, procede como lo establece la actividad 5; de lo contrario, finaliza el procedimiento.	Técnico operador	Documentos de soporte de valor
5.	Notifica la aceptación o la no aceptación de la justificación	Documentos de soporte de valor revisados	Si se notifica al usuario que no han sido aceptados los soportes de valor presentados, deberá sustentarse en dichas observaciones los motivos por los cuales fueron rechazados. La notificación puede ser consultada de acuerdo con la consideración general 5.10.	Técnico operador	Documentos de soporte de valor rechazados
6.	Realiza correcciones en el valor FOB unitario	Documentos de soporte de valor rechazados	Corrige el valor FOB unitario de los ítems observados con los valores encontrados en la base de valor o conforme a los métodos de valoración utilizados para el efecto.	Técnico operador	Ajuste de valor de mercancías
7.	Genera liquidación adicional	Ajuste de valor de mercancías	Genera una liquidación complementaria automáticamente, denominada <i>liquidación adicional</i> .	Ecuapass	Liquidación adicional generada

Fuente: Ecuador, *Resolución SENAE-DGN-2013-0325-RE, Manual específico para la valoración aduanera de mercancías*, num. 6, Procedimiento, Registro Oficial 119, Suplemento, 8 de noviembre de 2013. Elaboración propia.

90 OCE: Operador de comercio exterior.

Asimismo, mediante la Resolución SENAE-DGN-2014-0753-RE del 19 de noviembre de 2014, publicada en el Registro Oficial 607, Edición Especial, del 27 de junio de 2016, el director general del SENAE expidió el *Instructivo de sistemas para la aprobación de valoración de mercancías*,⁹¹ el cual permite la automatización del ingreso de los factores de valoración de las mercancías de importación en el sistema Ecuapass del SENAE. Este sistema de aprobación de valoración de mercancías habilita la consulta de los datos relativos al valor de la mercadería importada con base en su clasificación arancelaria, valores almacenados en bases de datos del sistema informático de la aduana, aplicando los llamados «valores criterio».

DUDA RAZONABLE

El *Manual específico para la valoración aduanera de mercancías* del SENAE define la duda razonable de la siguiente manera:

Son los motivos expuestos y fundamentados por la administración aduanera para dudar de la documentación o información, ya sea en relación con la veracidad, exactitud o integridad del valor declarado por el operador de comercio exterior u otra circunstancia, en relación con la importación de las mercancías y en aplicación del acuerdo de valor de la OMC y normas complementarias.⁹²

El art. 53 de la Resolución 1684 de la CAN referida anteriormente, en concordancia con lo establecido en el art. 13 y en el capítulo V de la Decisión 571 de la CAN, establece el procedimiento que debe aplicarse para la verificación y comprobación del valor declarado, frente a las dudas sobre la veracidad o exactitud de este y sobre los documentos que respaldan la prueba de este valor.

Para los fines establecidos en el art. 17 de la Decisión 571 de la CAN, se seguirá el siguiente procedimiento:

- a) Cuando la administración aduanera tenga motivos para dudar de la DAV presentada con respecto a la veracidad, exactitud e

91 Ecuador, *Resolución SENAE-DGN-2014-0753-RE del 19 de noviembre de 2014, Instructivo de sistemas para la aprobación de valoración de mercancías*, Registro Oficial 607, Edición Especial, 27 de junio de 2016.

92 Ecuador, *Resolución SENAE-DGN-2013-0325-RE, Manual específico para la valoración aduanera de mercancías*, num. 5.1.1.

integridad de los elementos que figuren en esa declaración, o en relación con los documentos presentados como prueba de esa declaración, pedirá al importador, por medios físicos, electrónicos o digitales, explicaciones complementarias, así como documentos u otras pruebas, con el fin de efectuar las debidas comprobaciones y determinar el valor en aduana que corresponda.

- b) Si, una vez recibida la información complementaria o a falta de respuesta, la administración aduanera tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad, exactitud o integridad del valor declarado, podrá decidir, teniendo en cuenta las disposiciones del art. 11 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar en aplicación del método del valor de transacción y la valoración de las mercancías se realizará conforme a los métodos secundarios, según lo señalado en los num. 2 a 6 del art. 3 de la Decisión 571.
- c) Antes de adoptar una decisión definitiva, la administración aduanera comunicará al importador, mediante medios físicos, electrónicos o digitales, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará un plazo razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la administración aduanera la comunicará al importador mediante medios físicos, electrónicos o digitales, indicando los motivos que la inspiran.

Cuando los documentos probatorios aportados para la aplicación de alguno de los métodos secundarios no satisfagan los requerimientos exigidos por la administración aduanera o no sean aportados, podrá aplicarse el método siguiente, utilizando los elementos de que disponga.

Cuando se incumplan los requisitos o condiciones determinadas para aplicar el primer método de valoración establecido en el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, las decisiones del Comité de Valoración, los instrumentos del Comité Técnico de Valoración, la Decisión 571 y el art. 5 del reglamento sobre esta decisión, se aplicarán los métodos secundarios.

En Ecuador, únicamente las declaraciones aduaneras de importación que, de acuerdo al sistema perfilador de riesgo del SENA, hayan sido determinadas con el canal «verificación física en aduana y con alertas

de valor» pueden ser objeto del proceso de duda razonable durante el despacho de la mercancía, siempre que el aforador físico o universal tenga dudas sobre la veracidad del valor declarado.

Las alertas de valor se definen como: «Recomendaciones proporcionadas por el perfilador de riesgos al aforador para realizar la revisión de los valores declarados por el operador de comercio exterior».⁹³

En caso de que la mercancía declarada en la DAI tenga como antecedente el inicio de duda razonable en las áreas de *courier*, Correos del Ecuador o sala internacional de pasajeros, el técnico operador de aforo universal o aforo físico puede iniciar el proceso de duda razonable basándose en el informe generado por las áreas mencionadas. Si dicha DAI transmitida tiene como acción de control el aforo documental, debe realizarse el cambio a aforo físico intrusivo, previo al inicio de la duda razonable, de ser el caso.

El servidor aduanero a cargo de la revisión de la DAI debe registrar en el sistema informático Ecuapass del SENA E la información que se genera como producto de las correcciones. Para la valoración aduanera, en el caso de que esta haya sido determinada incorrectamente por parte del operador de comercio exterior, debe registrarse el factor de riesgo denominado «valoración incorrecta».

En el caso de las DAI que no tengan indicaciones de valor determinadas por el perfilador de riesgos del SENA E y que tengan canal de aforo documental o de aforo físico intrusivo, debe registrarse dicha novedad como valoración incorrecta en el resultado de aforo solamente si el aforador tiene dudas del valor declarado, sin que esto implique solicitar documentos adicionales que justifiquen dicho valor.

Mediante Resolución SENA E-DGN-2012-0231-RE, del 29 de junio de 2012, el director general del SENA E dictó las *Regulaciones para la tramitación de la duda razonable*,⁹⁴ fijando un plazo de cinco días hábiles, prorrogables por dos días adicionales, para que el importador que declara ante la aduana pruebe el precio pagado o por pagar de la importación. Este plazo empieza a contarse a partir de la notifica-

93 Definición tomada de Ecuador, *Resolución SENA E-DGN-2013-0325-RE, Manual específico para la valoración aduanera de mercancías*, num. 5.1.2.

94 Ecuador, *Resolución SENA E-DGN-2012-0231-RE, Regulaciones para la tramitación de la duda razonable*, Registro Oficial 760, 3 de agosto de 2012, <http://www.aduana.gob.ec/files/pro/leg/res/2012/SENA E-DGN-2012-0231-RE.PDF>.

ción recibida por el importador, cuyo formato consta anexo a dicha resolución.⁹⁵

En el num. 3 de esta notificación consta la posibilidad de que el importador pueda solicitar al SENA E el levante de la mercancía amparada en la declaración aduanera, previo a la determinación definitiva del valor efectuado por la aduana, en aplicación del Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC, mediante la constitución de una garantía específica,⁹⁶ conforme a lo señalado en el art. 174 del COPCI, en concordancia con el art. 235 del Reglamento de Facilitación Aduanera, Libro V del COPCI.

La disposición antes citada concuerda con aquella que consta en el art. 53 de la Resolución 1684 de la CAN: «En los casos en que este control se realice durante el despacho, el importador podrá retirar las mercancías si presta una garantía suficiente en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado, que cubra el pago de los derechos, tasas e impuestos a la importación a que puedan estar sujetas en definitiva las mercancías».

Si el importador considera que no posee las pruebas instrumentales suficientes sobre el precio declarado, la aduana le informa de la posibilidad que tiene de desistir del procedimiento de duda razonable. Para ello deberá utilizar el formato del SENA E de *Aceptación de duda razonable*, aceptación que no le quita derecho de presentar reclamación en los términos previstos por el art. 124 del COPCI.

Por último, la aduana sugiere al importador la presentación de una serie de documentos que constan en el mismo anexo de la notificación de la duda razonable, listado que la aduana considera que no son exhaustivos. Estos documentos probatorios son prácticamente los mismos que constan enumerados en el art. 54 de la Resolución 1684 de la CAN.

Esta misma resolución estipula que pueden ser considerados también como documentos probatorios de los hechos o circunstancias relacionadas con la transacción comercial o con el valor en aduana que vaya a ser determinado las correspondientes actas elaboradas por la

95 Ecuador, «Notificación: Duda razonable», anexo a la *Resolución SENA E-DGN-2012-0231-RE, Regulaciones para la tramitación de la duda razonable*.

96 Según el art. 174 del COPCI, las garantías específicas son: «Aquellas que afianzan una operación aduanera o de comercio exterior particular [...]. Las garantías aduaneras serán irrevocables, de ejecución total o parcial, incondicionales y de cobro inmediato y constituyen título suficiente para su ejecución inmediata, con la sola presentación al cobro, conforme lo dispuesto en la ley».

administración aduanera sobre las manifestaciones verbales del importador, de su representante legal o persona autorizada, debidamente suscritas por este y el funcionario. Esta posibilidad no es considerada ni aplicada actualmente en Ecuador.

«La sola presentación de los documentos antes mencionados no implica la aceptación del valor declarado por parte de la Administración Aduanera, pues dependerá de las comprobaciones que se realicen». Este enunciado fue tomado del art. 54 de la Resolución 1684 de la CAN e incorporado al final de la Resolución SENAE-DGN-2012-0231-RE como un indicador de la potestad que tiene la administración aduanera para realizar los controles y comprobaciones necesarios para la correcta determinación del valor de las mercancías importadas, en conformidad con lo establecido por el art. 14 de la Decisión 571 de la CAN.

BANCO DE DATOS SOBRE PRECIOS DE MERCANCÍAS PARA EFECTOS DE VALORACIÓN ADUANERA Y COOPERACIÓN TÉCNICA A LA ADUANA DEL PAÍS DE IMPORTACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN ADUANERA DEL PAÍS EXPORTADOR

El art. 25 de la Decisión 571 de la CAN dispone que sus países miembros creen bancos de datos para efectos de la valoración aduanera y la correcta aplicación de las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

La utilización de los bancos de datos por parte de la aduana no debe llevar al rechazo automático del valor de transacción de las mercaderías importadas. Debe permitirse la verificación de los valores declarados y la constitución de indicadores de riesgo para fundamentar la duda razonable. De igual manera, estos bancos de datos pueden servir para aplicar los métodos 2, 3 y 7 de valoración aduanera del GATT/OMC, cumpliendo con los requisitos exigidos para utilizar cada método.

De conformidad con la Declaración Ministerial de la OMC⁹⁷ del 14 de noviembre de 2001 y con el párr. 8.3 de la Decisión Ministerial de la OMC⁹⁸ expedida en noviembre de 2001 (ambas adoptadas en el

97 OMC, *Declaración ministerial*, 14 de noviembre de 2001, https://www.wto.org/spanish/thewto_s/minist_s/min01_s/mindecl_s.htm.

98 OMC, *Cuestiones y preocupaciones relativas a la aplicación*, 14 de noviembre de 2001, https://www.wto.org/spanish/thewto_s/minist_s/min01_s/mindecl_implementation_s.htm.

marco de la IV Conferencia Ministerial de la OMC celebrada en Doha, Catar), sobre cuestiones y preocupaciones relativas a la aplicación de algunos acuerdos y decisiones de la OMC, cuando una administración de aduanas de un país miembro importador tenga motivos razonables para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá pedir asistencia a la administración de aduanas del país miembro exportador con respecto al valor de la mercancía de que se trate.

En tales casos, el país miembro exportador deberá ofrecer su cooperación y asistencia en la medida de lo recomendado por la Decisión 571 de la CAN y de sus leyes y procedimientos nacionales. La cooperación incluye el suministro de información sobre el valor de exportación de la mercancía en cuestión, para lo que se tendrá en cuenta lo dispuesto en el art. 10 del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC.

La constitución de bancos de datos para efectos de valoración aduanera es un requisito indispensable para la administración del riesgo, para la definición de perfiles de riesgo y para la elaboración de programas de control que le dan significado concreto a la potestad que tienen las aduanas de ejercer su facultad investigativa. Esto solo es posible si la administración aduanera dispone de información organizada que facilite su consulta y utilización.

EL PAPEL DE LA TECNOLOGÍA EN LA MODERNIZACIÓN DE LOS PROCESOS ADUANEROS DE IMPORTACIÓN Y EN LA PREVENCIÓN DEL DELITO ADUANERO DE FALSA DECLARACIÓN DEL VALOR

La tecnología de la información constituye el principal instrumento de modernización de las aduanas dada su efectividad. De hecho, los instrumentos con los cuales trabajan los operadores de comercio exterior, por ser especializados y altamente informatizados, deben ser divulgados ampliamente para lograr una mayor eficiencia en las operaciones de comercio exterior. En la delicada tarea de administrar o ejecutar operaciones de despacho y control aduanero de un país miembro de la CAN, los funcionarios de dichas aduanas deberían tener un perfil profesional que incluya:

- a) Participar no solo de la administración aduanera nacional a la que sirven, sino también al grupo andino del cual son miembros, lo que implica una homogeneidad y selectividad de procesos y comportamientos.

- b) Adaptarse a los métodos de trabajo de las aduanas que forman parte de un bloque subregional, para lo cual debe haber un adecuado programa de formación común coordinado entre los países miembros y, de ser posible, deben existir centros de formación profesional común para ciertos niveles operativos o administrativos.
- c) Participar en intercambios temporales de funcionarios aduaneros entre los países miembros de la CAN, que deberían darse con alguna frecuencia para transmitir una experiencia completa de las operaciones aduaneras de la subregión.

Como menciona Humberto Ríos Rodríguez:

La adaptación de los medios de trabajo debe contemplarse desde el recurso a las Tecnologías de la Información, que por sí misma exige criterios comunes para que exista intercomunicación entre los sistemas y no decisiones basadas en criterios unilaterales. La automatización, además de ser indispensable en una gestión moderna, favorece la uniformidad en la aplicación de normas comunes, tanto en los procedimientos de despacho, como en la gestión en general o en las transferencias y elaboración de bancos de datos, para un control eficaz y lucha contra el fraude.⁹⁹

La sistematización y los controles aplicados por el SENAE en Ecuador han resultado relativamente eficaces, no obstante la flexibilidad que le permite el COPCI a la administración aduanera para instrumentar los procedimientos y trámites específicos del comercio exterior, por lo que debería intensificarse aún más la agilización de acciones tales como:

- La formalización de las declaraciones de destinación aduanera por vía electrónica entre los OCE y las aduanas a través del sistema informático interconectado Ecuapass.
- El desarrollo de bases de datos de precios más desagregadas y actualizadas (que contribuyen a la conformación de los valores criterio).
- La ejecución del trámite aduanero en su totalidad a través de sistemas informáticos y electrónicos.
- La adopción de sistemas inteligentes de control con posterioridad a la desaduanización de mercaderías de importación.

99 Humberto Ríos Rodríguez, «Integración y cooperación administrativa», en *La modernización de la gestión aduanera en los procesos de integración regional* (Montevideo: CEFIR, 2012), 48.

- La simplificación de los procesos aduaneros que permitan la detección rápida y eficaz del fraude aduanero, conjuntamente con la aplicación de sanciones ejemplares a los usuarios infractores.

No obstante, la utilización de la vía penal para sancionar a los responsables de delitos aduaneros no es recomendable como medio para lograr la corrección de valores ostensiblemente bajos presentados por el importador en su declaración aduanera. El derecho penal es de *ultima ratio* y sirve para sancionar conductas dolosas que causan alarma social, por lo que no debería aplicarse para asuntos que pueden y deben resolverse por la vía administrativa o por lo contencioso administrativo. La administración aduanera de cada país puede negarse a aceptar el valor de transacción de las mercancías importadas si existen dudas de que es el valor efectivamente pagado por el vendedor, pero esta circunstancia solamente faculta a la aduana poder aplicar los otros métodos de valoración contemplados en el Acuerdo del GATT/OMC. Solo podrá utilizarse el poder punitivo del Estado cuando se determine la falsedad de la declaración del valor en aduana, esto es, la declaración de un precio falso en relación con el valor realmente pagado al vendedor de las mercancías.

En cuanto a la excepcionalidad de aplicación del derecho penal para los casos de duda razonable, Jorge Zavala Egas se pronuncia de la siguiente forma:

Lo que no se ha llegado a comprender y aceptar aún por la administración aduanera ecuatoriana es que, a pesar de que se *presuma fundadamente* que el precio de una mercancía *es falso*, porque no corresponde al realmente pagado al vendedor, porque es un precio ilógico o porque hay constatación de otros precios realmente pagados por mercadería idéntica notoriamente superiores, no hay delito [...]. Se rechaza el valor de transacción en estos casos, se aplican otros métodos de valoración, pero no se persigue delito alguno. Es delito aduanero imposible la acción del agente de declarar el valor real de transacción, aun cuando este sea ostensiblemente inferior al normal de mercado o al de otro precio, incluso menor al de adquisición por parte del vendedor. Tan delito imposible como en derecho penal ordinario creer que hay homicidio cuando el agente ha disparado a un cadáver.¹⁰⁰

Concuero parcialmente con este criterio porque los parámetros objetivos de valoración que busca la OMC, adoptados por la CAN y

100 Jorge Zavala Egas, *Delito aduanero: La falsa declaración del valor en aduana* (Guayaquil: Edilex S. A., 2009), 99.

reflejados en el instrumento DAV, tienen como finalidad lograr una auténtica determinación del valor de las mercancías de importación, a cuyo propósito no es necesaria la existencia de un sistema punitivo basado en supuestos, como refleja la nota del citado autor. Sin embargo, sí podrían establecerse parámetros objetivos para la determinación de indicios de responsabilidad penal cuando se logra construir una base de datos e información suficientemente amplia por parte de las aduanas, que contenga no solo valores de precios referenciales de mercancías, sino también de las circunstancias de la negociación de estas. Complementariamente a esto, el eficiente intercambio de información entre las aduanas de un mismo bloque subregional o internacional, en virtud de convenios de cooperación, debería permitir establecer cuál es la conducta o comportamiento de un importador respecto de operaciones similares en otros países.

Concluimos que una amplia y detallada determinación de valores criterio y circunstancias de negociación de las mercaderías de importación, aplicados en un caso, permitiría evaluar con objetividad la acción o conducta antijurídica de declarar valores ostensiblemente falsos y, eventualmente, determinar indicios de que un importador pretende dolosamente evadir el pago de tributos que por ley le corresponden, para activar la indagación penal a cargo de Fiscalía.

BREVE ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL SOBRE LA DUDA RAZONABLE

Comentaremos respecto a los siguientes fallos jurisprudenciales en materia de valoración aduanera, pronunciados por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo con sede en la ciudad de Guayaquil y por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (CNJ) del Ecuador.

Se trata del caso n.º 0011-2010 que se sustanció en el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario n.º 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, seguido por el representante legal de la empresa Comercial Thomart S. A. en contra del gerente del Primer Distrito de Aduana del Guayas.¹⁰¹ De la sentencia dictada por este Tribunal, las partes litigantes

101 Ecuador Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario n.º 2 Guayaquil, «Sentencia», en *Juicio n.º 0011-2010*, 24 de diciembre de 2010, <https://guayas.funcionjudicial.gob.ec>.

interpusieron recurso de casación, el cual fue resuelto dentro del proceso n.º 44-2011 por parte de la Sala de lo Contencioso Tributario de la CNJ, mediante sentencia del 29 de agosto de 2012.¹⁰²

COMENTARIO SOBRE LA SENTENCIA DICTADA POR EL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO N.º 2 CON SEDE EN LA CIUDAD DE GUAYAQUIL

Esta sentencia tiene una baja calidad técnica y argumentativa, ya que privilegia aspectos procesales de la forma como el demandante propone su demanda, en vez de evaluar detalladamente la prueba presentada por la importadora Thomart. Tampoco aplica, como era su deber jurídico, las normas de valoración aduanera del GATT/OMC recogidas por la Decisión 571 de la CAN.

Para efectos de la aplicación del tercer método de valoración (método de valoración de mercancías similares), la empresa Thomart había presentado las facturas de compra de planchas Premiun a la compañía OPTIKLY S. A. por el valor de USD 3,70 cada unidad. El informe de aforo de la aduana, en este caso, estableció el costo de las planchas Premiun en el valor de USD 4,29 cada unidad, por lo que ya existía un antecedente de valor de transacción establecido por mercancías similares. Por esta razón, no era justificable que la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE) aplicase una duda razonable con un valor ostensiblemente más alto (USD 12,50) que el ya determinado anteriormente (USD 4,29) en el informe de ajuste del valor de las mercancías importadas materia de la compra de la compañía Thomart a la empresa OPTIKLY. Las condiciones de adquisición de las mercaderías eran similares respecto al tiempo (próximo) y tipo de mercadería (planchas Premiun).

No obstante lo anterior, el Tribunal rechazó la demanda por considerar que las pretensiones de la compañía Thomart no eran claras y que la prueba presentada no demostraba o reflejaba los motivos por los cuales debía anularse o dejarse sin efecto el informe de ajuste de valor de la CAE, pese a la existencia de normas claras y públicas de derecho nacional e internacional, tales como la Decisión 571 de la CAN. Por ello, el Tribunal cayó en el error de no examinar con detenimiento el orden de aplicación de los métodos de valoración aduanera del GATT/

102 Ecuador CNJ Sala de lo Contencioso Tributario, «Resolución de recurso de casación», en *Juicio n.º 44-2011*, 29 de agosto de 2012, <https://derechoecuador.com/files/images/Documentos/valoracion%20de%20mercaderias%20en%20aduanas.pdf>.

OMC cuando se genera duda razonable en la aduana respecto del valor de transacción declarado por el importador en su factura comercial.

Este fallo fue objeto de recurso de casación por parte de la empresa Thomart S. A., recurso que subió al conocimiento y resolución de la Sala de lo Contencioso Tributario de la CNJ.

COMENTARIO SOBRE LA RESOLUCIÓN DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CNJ

La Sala de lo Contencioso Tributario casó la sentencia dictada por el Tribunal de lo Contencioso Tributario n.º 2 con sede en Guayaquil mediante sentencia expedida el 29 de agosto de 2012. La Sala consideró válido el fundamento del recurso propuesto por la empresa Thomart, en el sentido de que la sentencia del Tribunal carecía de motivación, porque no tenía una prolija y suficiente justificación de las normas aplicadas a la resolución y también porque la sentencia del juez inferior no decidió sobre ningún punto que fue sometido a su resolución. Si el recurrente solicitó que se atienda una acción directa de pago indebido, el Tribunal debió confrontar los hechos con las pruebas aportadas y las normas aplicables relacionadas con el tema controvertido, cosa que el Tribunal no realizó, lo que dejó a la empresa Thomart en indefensión. Esto produjo la nulidad de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario por falta de motivación, nulidad que fue declarada expresamente por la Sala de lo Contencioso Tributario de la CNJ.

Al declararse la nulidad de la sentencia dictada por el Tribunal inferior, la Sala de lo Contencioso Tributario de la CNJ debía proceder a resolver la sentencia motivada que correspondiese en su lugar. El fundamento de la sentencia dictada por la Sala de Casación fue el análisis de la legalidad o ilegalidad de la resolución de ajuste del valor realizada por el funcionario de aforo de aduana, el 24 de marzo de 2009, frente a la existencia de normas de valoración aduanera expresadas recogidas en la Decisión 571 de la CAN y su Reglamento Comunitario, así como la aplicación rigurosa y sucesiva de los métodos de valoración aduanera del GATT/OMC, al haber surgido la duda razonable de la administración aduanera frente al valor declarado como valor de transacción por parte de la empresa Thomart en su declaración aduanera de importación por la adquisición de 1500 planchas Premiun.

Para la Sala fue evidente que el técnico de aforo físico de la CAE, al aplicar el tercer método de valoración establecido en el art. 3 de la Decisión 571 de la CAN relacionado con el valor en aduana de las mercancías importadas, procedió a establecer un valor errado a la mercadería importada. Esto produjo un pago indebido que sustenta el derecho de la compañía Thomart S. A. de solicitar la devolución de este pago, porque no se aplicó legalmente el método de valoración por transacciones similares.

La Sala aceptó parcialmente la demanda presentada por la compañía Thomart S. A. respecto del pago indebido de tributos sobre el valor determinado en aduana de las planchas Premiun importadas por tratarse de un ítem adquirido a la compañía Agallu Internacional S. A., que tenía la justificación documental de haber sido valorado por la aduana anteriormente en una transacción similar entre la compañía Thomart y la compañía OPTIKLY a un precio mucho menor (USD 4,29) que el establecido en el actual informe de ajuste de valor impugnado (USD 12,50). Por lo tanto, en este caso era legal y obligatoria la aplicación estricta del tercer método de valoración aduanera del GATT/OMC (valor de transacción obtenido mediante la revisión de transacciones de mercaderías similares), procedimiento que no realizó la CAE. La Sala no dio paso a la revisión del valor de los otros ítems importados por la compañía Thomart S. A. constantes en la factura comercial de compra, por no contar dicha compañía con la documentación e información de respaldo necesarias para establecer valores diferentes.

APORTE DE LA SENTENCIA DE CASACIÓN ECUATORIANA PARA EL ESCLARECIMIENTO DEL TEMA DE LA DUDA RAZONABLE

Del análisis de esta sentencia extraemos, como consecuencia, la importancia que debe tener para la aduana el recabar bases de datos, no solamente sobre precios de mercaderías de diferentes mercados o aduanas de otros países, sino también el establecer bases de datos e información de transacciones similares, idénticas o de factores de valoración que vayan generándose con cierta frecuencia en el transcurso de las operaciones aduaneras de importación. Toda esta información debe ser integrada al sistema informático interconectado de la aduana, para que permita a los funcionarios aforadores tener todos los elementos de juicio necesarios para establecer los ajustes de valor en las declaraciones

aduaneras que así lo requieran y reducir al mínimo los casos de duda razonable. Los métodos de valoración aduanera del GATT/OMC son normas supranacionales de obligatoria aplicación para todos los funcionarios de la aduana, por lo cual los ajustes de valor no deben incluir elementos extraños a los permitidos en cada método de valoración.

COROLARIO DEL CAPÍTULO SEGUNDO

En este capítulo hemos estudiado cuál es el grado de aplicación que tiene en la normativa aduanera ecuatoriana el Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC y las disposiciones de la CAN respecto de las normas y métodos de valoración aduanera, a través de la utilización de la DAV, estableciendo en este análisis que en Ecuador la implementación técnica de este documento no alcanza la significación y valor que ha querido darle la CAN para sus países miembros. La DAV en Ecuador sigue constituyendo un documento secundario, complementario de la declaración aduanera, y no se extiende a la finalidad de poder recabar criterios de negociación de mercaderías en el exterior, lo que podría llevar a establecer precedentes objetivos para la correcta aplicación de los métodos de valoración aduanera del GATT/OMC.

También hemos descrito las principales resoluciones, manuales e instructivos que ha emitido el SENA E en materia de valoración aduanera, tratando de ajustarse a las disposiciones de la Decisión 571 de la CAN. Se aprecia un desarrollo de los sistemas informáticos para la mejor tramitación del despacho de las mercaderías de importación, pero el problema de la duda razonable sigue siendo un factor de alta conflictividad entre el importador y la administración aduanera por cuanto algunos funcionarios del aforo aduanero, en algunas oportunidades, interpretan erróneamente la forma de aplicación de los métodos de valoración, lo que lleva al importador a demandar a la aduana en repetidas ocasiones por pago indebido.

CONCLUSIONES

La valoración aduanera de las mercancías de importación ha evolucionado históricamente desde el sistema de valoración de Bruselas, que aplicaba la noción teórica del valor en aduana, hasta el actual Código de Valoración Aduanera del GATT/OMC, que se rige por el sistema positivo del valor. La noción teórica del valor tiene como base el precio probable de la mercancía, cuya determinación consiste en la investigación del precio probable de la venta, mientras que la noción positiva del valor prioriza el valor de transacción de las mercancías como base objetiva para la imposición de tributos *ad valorem* a la importación. La noción positiva del valor es la actualmente aceptada y es aplicada por la totalidad de los países miembros de la OMC. Cuando no puede utilizarse el valor de transacción de una mercadería, se aplican los métodos establecidos por el GATT para tal efecto, en forma sucesiva, evitando que se establezcan valores ficticios o arbitrarios.

Toda noción del valor, ya sea teórica o positiva, contiene elementos o circunstancias que deben ser siempre tomados en cuenta y que son: precio, tiempo, lugar, nivel y cantidad. Las mercaderías que llegan a una aduana de importación han sido objeto previamente de una o de varias transacciones y modalidades de negociación que involucran precios; tiempo de la compra o de la venta; condiciones de transporte y seguro pactadas en el país de la compra y/o de la exportación; compra a nivel de mayorista, intermediario o minorista; descuentos acumulativos o

no acumulativos de acuerdo al tipo de mercaderías o por cantidades adquiridas, entre otras condiciones que inciden directamente en la determinación del valor de las mercaderías.

El Artículo VII del GATT/OMC, Código de Valoración Aduanera del GATT, y su Acuerdo de Aplicación tienen como objetivos primordiales lograr la estandarización de los procesos de determinación del valor en aduana de las mercaderías para efectos tributarios y garantizar una mayor transparencia en las operaciones del comercio internacional. Para ello, establecen como postulado fundamental que el valor de transacción, esto es, el precio pagado o por pagar de una mercancía para la exportación, es el valor que debe utilizarse para efectos aduaneros, al que se aplicarán los respectivos ajustes o deducciones correspondientes a las circunstancias de negociación de las mercaderías, su seguro y su transportación.

Los países miembros de la CAN adoptaron los acuerdos del GATT/OMC en materia de valoración aduanera mediante la Decisión 571 y su Reglamento Comunitario. Estas normas desarrollan los procedimientos comunitarios para la aplicación de los postulados de valoración de la OMC y posibilitan la utilización objetiva de los métodos de valoración por parte de las aduanas de los países miembros de la CAN. La aplicación de tecnologías y bases de datos interconectadas, la cooperación entre las aduanas nacionales de los países miembros, la capacitación de los funcionarios de dichas aduanas y la creación de bases de datos sobre valores criterio y valores indicadores de las mercancías han dado como resultado una sistematización progresiva de la determinación del valor en aduana de las mercancías, lo que ha llevado a una mejor y más eficaz administración de los procesos del comercio internacional de mercancías en la subregión.

El método de valor de transacción es el método primario de valoración de mercaderías. Los llamados métodos secundarios deben seguir un orden sucesivo y riguroso en su aplicación. Así, cuando no pueda determinarse el precio pagado o por pagar en el país de exportación, deberá recurrirse a obtener el valor de transacción por el método de mercancías idénticas, lo que implica buscar transacciones relativas a mercaderías de la misma clase y calidad realizadas en tiempos próximos a la transacción cuyo valor se quiere determinar. Cuando no sea posible encontrar transacciones de mercaderías idénticas, se aplicará el método

de valoración por mercancías similares, esto es, la adquisición de mercaderías estrechamente relacionadas con las que se están valorando. En ambos casos, de mercancías idénticas y similares, se aplicarán siempre las deducciones o ajustes permitidos por el Acuerdo de Valoración Aduanera del GATT/OMC para lograr determinar el valor más exacto posible.

Los métodos de valoración deductivo y reconstructivo presentan un mayor número de factores para la determinación del valor. En el caso del método deductivo, se sustraen todos los costos y gastos adicionados a la mercancía que se importa y que involucran los procesos posteriores a su salida de la fábrica. El valor de exportación de un producto es, por regla general, el valor FOB, pero cuando se dan casos de exportación de mercancías a otros países para la transformación o perfeccionamiento de la mercadería, existen costos por dicha transformación o adiciones que se deducen del valor de la mercadería producida en el país de origen. En lo que se refiere al método del valor reconstructivo, puede ser muy útil si se trata de mercancías que tengan varios componentes de distinto origen, precio y calidad, siempre y cuando el país de la exportación facilite los datos de producción de la mercadería en su mercado interno, lo que muchas veces es difícil de obtenerse, por lo que este método reconstructivo suele reservarse para aplicar en operaciones entre empresas vinculadas que tienen dependencias o fábricas en distintos países.

El método del último recurso se utiliza de forma excepcional cuando no puede determinarse el valor de las mercaderías por ninguno de los otros métodos. El GATT/OMC ha previsto criterios y flexibilidad razonables para la aplicación de diversos factores en la determinación del valor en estos casos, tales como los llamados «valores criterio», que son bases de datos de precios de varias mercaderías que han sido negociados en diversas circunstancias y que sirven como factores de comparación para poder establecer el valor de determinadas mercancías. No obstante, existe la prohibición expresa de que estos valores sean determinados con base en valores mínimos, valores arbitrarios, valores ficticios o valores de productos vendidos a otros países que no son miembros de la subregión o bloque económico.

Existen casos especiales de valoración aduanera de mercaderías que difieren en cuanto a circunstancias de tiempo y precio, tales como

obras de arte y colecciones antiguas; bienes intangibles contenidos en medios magnéticos (software); películas cinematográficas; mercancías usadas y obsoletas; mercancías reparadas, reacondicionadas, remanufacturadas, transformadas o reconstruidas; mercancías dañadas, averiadas o deterioradas; mercancías importadas a granel que sufran variaciones en cantidad o peso durante su transporte; mercancías importadas sin valor comercial; mercancías importadas en sustitución de otras defectuosas; mercancías que ingresan a un país bajo regímenes especiales de importación; mercancías importadas en alquiler o en arrendamiento financiero, con o sin opción de compra, o desperdicios de mercancías que ingresan a un régimen de transformación. En todos estos casos, la aplicación específica de criterios y flexibilidad razonable están determinados por la Resolución 1456 de la CAN, ya que el tratamiento de estas mercaderías no puede ser igual al de las demás por sus particularidades.

La investigación profunda de los criterios de aplicación del valor para cada tipo de mercadería clasificada de conformidad con el arancel de importaciones debe ser un objetivo inmediato del SENAE, para que las bases de datos de valores de mercancías de importación que constan en el sistema informático de la aduana tengan un sustento técnico y normativo suficiente que permita desvirtuar cualquier discrepancia que surja como resultado de duda en cuanto a la documentación de soporte que presenta el importador, o cuando existan casos en que no pueden valorarse las mercancías aplicando el método de valor de transacción.

El instrumento documental para una correcta valoración de las mercancías de importación es la DAV, documento contemplado en la Resolución 1239 de la CAN, que debe utilizarse para recabar la información de las condiciones de negociación y el tipo de relación comercial que tienen las partes que realizan una compraventa de mercancías, a fin de determinar los factores que van a incidir en la aplicación de los métodos de valoración de las mercaderías con fines tributarios y de control aduanero. No obstante, en Ecuador la DAV es un documento subutilizado que solo reproduce los datos consignados en la DAI; por ello, se ha constituido más en una formalidad del despacho aduanero que en un instrumento de investigación y recopilación de los factores de la negociación de las mercaderías importadas. La DAV generada electrónicamente por la aduana debería recoger toda la información disponible sobre las condiciones de negociación de las mercancías que han sido

importadas, para constituirse en un documento realmente útil en las operaciones de importación y en la fijación del valor de las mercaderías.

El COPCI modificó el esquema de las operaciones de comercio exterior en nuestro país al otorgar amplias facultades al SENA E para dictar manuales, instructivos y reglamentaciones en materia del despacho de las importaciones. En cuanto se refiere a la valoración aduanera, el SENA E ha expedido reglamentaciones en torno al cumplimiento de la Decisión 571 de la CAN y de su Reglamento Comunitario.

Debe proponerse una reforma al COPCI con el objeto de establecer un sistema normativo unificado de aplicación específica de la valoración aduanera en Ecuador, tomando en cuenta la relevancia que tiene la correcta valoración de mercaderías de importación para la aplicación de los tributos al comercio exterior. Ello permitiría disminuir los casos de duda razonable, facilitaría las operaciones de determinación tributaria y redundaría en mayores ingresos para el fisco.

En Ecuador debe depurarse la normativa reglamentaria que interpreta erróneamente la aplicación de los métodos de valoración aduanera del GATT/OMC. Igualmente, deben reducirse o eliminarse procesos innecesarios en la determinación del valor, lo que implica una aplicación altamente técnica y objetiva de los métodos secundarios de valoración aduanera (mercancías idénticas, mercancías similares, método deductivo, método reconstructivo y método del último recurso) cuando no se pueda tomar como referencia el valor de transacción. En el mismo orden, deben eliminarse técnicas de valoración que no estén contempladas en la normativa internacional. Siempre debe evitarse la fijación de mecanismos «alternativos» de valoración a través de decretos, resoluciones u otros instrumentos normativos nacionales que contravengan u obstaculicen la plena aplicación del Código de Valoración Aduanera del GATT y de las normas de la CAN.

Por otra parte, el SENA E debería observar y aplicar con mayor asiduidad las opiniones consultivas, recomendaciones y otros documentos que sobre valoración aduanera ha emitido y recopilado el Comité Técnico de Valoración de la OMA, a fin de lograr armonización en la utilización de criterios técnicos sobre el valor en aduana. Es preciso también que el SENA E incluya con mayor frecuencia en sus procesos de estudio sobre el valor aduanero los criterios técnicos emitidos por las aduanas de la subregión andina, como la Superintendencia Nacional

de Aduanas y de Administración Tributaria del Perú y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia. Finalmente, para efectos de corregir deficiencias en la aplicación de la metodología del valor aduanero, debe consultarse y considerarse en forma permanente los precedentes jurisprudenciales sentados por el Tribunal de Justicia de la CAN y los Tribunales de lo Contencioso Tributario de Ecuador.

Desde el punto de vista fiscalista, sería recomendable que Ecuador busque la armonización entre el sistema de valoración aduanera del GATT y los mecanismos de precios de transferencia que se utilizan, para evitar la elusión tributaria del impuesto sobre la renta por parte de empresas residentes en Ecuador que tienen relación de vinculación con su matriz en el exterior. La transparencia en la determinación de los valores de importación de bienes es el punto de partida para establecer no solamente los tributos al comercio exterior, sino también para determinar cómo es que estos bienes producen una renta gravable y, por ende, la correcta determinación de la base imponible para la tributación sobre la renta.

Desde la óptica empresarial, debe fomentarse dentro de la planificación estratégica anual de las compañías la inclusión del tema de valoración aduanera de las mercancías que se importan, ya que con ello pueden enfrentarse de mejor manera los problemas que se producen en el proceso de aforo de las mercancías cuando se declara un valor determinado, que no siempre es el valor de transacción. Por lo tanto, la visión de una compañía que busca fortalecer su estructura corporativa debe orientarse no solamente a cuidar el aspecto tributario interno, sino que debe manejar también con solvencia el tratamiento de los tributos al comercio exterior. La sustentación técnica adecuada del valor aduanero de las mercancías de importación debería tener como resultado disminuir la resistencia de la aduana a aceptar dicho valor declarado para efectos de aplicarse los impuestos *ad valorem* y demás tributos.

Es fundamental que, a la par de la diversificación y universalización del sistema informático interconectado de comercio exterior, Ecuapass, el SENA E realice un agresivo y continuo programa de capacitación de todos sus funcionarios en materia de valoración aduanera aplicada dentro de dicho sistema para poder crear certezas en el proceso de determinación y ajustes del valor de las mercaderías y, de esta forma, evitar realizar ajustes, adiciones o deducciones del valor que sean contrarias a

las permitidas en los métodos de valoración aduanera del GATT/OMC. Este programa de formación continua de los funcionarios del SENA E debería ir acompañado de un intercambio temporal de personal con aquel de las aduanas de la subregión andina para permitir la formación de una amplia visión en estos funcionarios, con miras a desarrollar los postulados del comercio mundial y simplificar los procesos y trámites de importación.

Deben instrumentarse carreras profesionales y crearse titulaciones en Derecho Aduanero dirigidas a funcionarios aduaneros, jueces de aduanas y de lo contencioso tributario y personas vinculadas con el comercio exterior, especializaciones que permitan una alta formación técnica normativa en temas tales como ubicación arancelaria y aplicación de los métodos de valoración aduanera. A través de esta formación académica teórico-práctica se reduciría al mínimo la discrecionalidad o arbitrariedad al efectuar la determinación del valor de una mercancía de importación, ya que se garantizaría una aplicación totalmente técnica y objetiva de los métodos de valoración establecidos por el GATT y acogidos por la normativa de la CAN.

El intercambio fluido de información entre las administraciones aduaneras, tanto de los países miembros de la CAN como entre miembros de la OMA, es vital para la alimentación constante de amplias bases de datos que sustenten no solo los valores criterio o los criterios razonables de determinación del valor de las mercancías en los procesos de importación, sino también el conocimiento de las circunstancias de negociación internacional de dichas mercaderías, para poder configurar datos e información completos que permitan utilizar la metodología del valor del GATT/OMC con el mayor vigor en el proceso de importación ecuatoriano.

BIBLIOGRAFÍA

FUENTES DOCTRINARIAS

- Autoridad General de Impugnación Tributaria. *Memoria: Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*. La Paz: Editora Presencia, 2010.
- Banco Nacional de Comercio Exterior. «Los acuerdos multilaterales concertados en la “Ronda de Tokio”». *Revista de Comercio Exterior* (junio de 1979): 691-8. <http://revistas.bancomext.gob.mx/rce/magazines/432/10/RCE10.pdf>.
- Barreira, Enrique. «El valor en aduana y los precios de transferencia en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: Dos enfoques ante un mismo fenómeno». *Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros*, n.º 15 (2001-2002): 113-24.
- Barriga López, Leonardo. *Compendio de relaciones económicas y organización internacional*. Quito: Casa de la Cultura Ecuatoriana, 2000.
- Brótons, Antonio Remiro. *Derecho internacional*. Madrid: Tirant lo Blanch, 2007.
- Bueno, Miguel E. *El valor en aduana de las mercaderías*, 10.ª ed. Buenos Aires: Ediciones IARA S. A., 2012.
- Burbano García, Gonzalo. *Términos usuales en el comercio internacional*. Quito: Pudeleco Editores S. A., 1996.
- Cabello Pérez, Miguel. *Las aduanas y el comercio internacional*, 2.ª ed. Madrid: Esic, 2009.
- Canelos, Marco. *Valoración aduanera en el Ecuador*. Quito: Pudeleco Editores S. A., 2005.
- Carvajal Contreras, Máximo. *Derecho aduanero*, 14.ª ed. Ciudad de México: Editorial Porrúa, 2007.
- Checchin, Diana. *Precios de transferencia*, 2.ª ed. Buenos Aires: Aplicación Tributaria S. A., 2005.
- Corporación de Estudios y Publicaciones. *La OMC a su alcance: Origen, estructura y ordenamiento jurídico*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones. 1998.
- Díaz Mier, Miguel Ángel. *Del GATT a la Organización Mundial de Comercio*. Vol. 2. Madrid: Editorial Síntesis, 1998.
- Espino González, Miguel. *La Organización Mundial del Comercio y sus instrumentos normativos*. Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez Ltda., 1998.
- Ferreira Neves, Otto. *Introducción al estudio del valor aduanero*. Santo Domingo, DOM: Iscat, 1990.

- GATT. *Los resultados de la Ronda Uruguay de negociaciones comerciales multilaterales: Los textos jurídicos*. Ginebra: GATT, 1994.
- Granados Valerio, Claudia. *Análisis jurídico de la base gravable en derecho aduanero*. Ciudad de México: Editorial Porrúa, 2005.
- Instituto de Capacitación Tributaria de la Secretaría de Estado de Finanzas. *Temas aduaneros: Valoración aduanera*. Santo Domingo, DOM: Editora Cosmos, 1980.
- Jerez Riesco, José Luis. *Comercio internacional*, 3.^a ed. Madrid: Esic, 2007.
- Krueger, Anne O. *The WTO is an International Organization*. Chicago: The University of Chicago Press, 1998.
- Lascano, Juan Carlos. «El nuevo régimen aduanero de valoración». *Revista Jurídica La Ley: Impuestos, Derecho Tributario, Doctrinas Esenciales 1936-2010*, tomo I (2010): 1077-1084.
- Ministerio de Relaciones Exteriores. *Adhesión del Ecuador al GATT/OMC*. Vols. I y II. Quito, 1995.
- Molina Bascopé, Daniel Eduardo. «La valoración aduanera de mercancías». *VI Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario: Memoria*. Santa Cruz: Autoridad de Impugnación Tributaria, 2013.
- OMC. «Integración regional: Reglas multilaterales y su funcionamiento». En *El regionalismo y el sistema mundial de comercio*. Ginebra: OMC, 1995.
- Pardo Carrero, Germán. *Tributación aduanera*. Bogotá: Editorial Legis, 2009.
- Pelechá Zozaya, Francisco. *Fiscalidad sobre el comercio exterior: El derecho aduanero tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- Pérez Rojo, Fernando, dir. *Curso de Derecho Tributario, Parte especial*, 2.^a ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2008.
- Ramos Fernández, Gilberto. *Valoración aduanera y precios de transferencia: El largo camino hacia la convergencia*. www.ifaperu.org/uploads/articles/311_17_ramos.pdf.
- Ríos Rodríguez, Humberto. «Integración y cooperación administrativa». En *La modernización de la gestión aduanera en los procesos de integración regional*, 47-50. Montevideo: CEFIR, 2012.
- Rodas Pozo, Antonio. *Valoración en aduana (GATT)*. Quito: Ministerio de Relaciones Exteriores, 1995.
- Salgado Tamayo, Wilma, ed. *El sistema mundial de comercio*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador / Corporación Editora Nacional, 1996.
- Sánchez, Julia Inés. *Valoración aduanera*. Lima: Secretaría General de la Comunidad Andina, 2007.

- Secretaría General de la Comunidad Andina. *Comercio exterior de bienes entre la Comunidad Andina y Estados Unidos*. 28 de abril de 2015. <https://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/DEstadisticos/SGDE831.pdf>.
- Serrana, Beltza Peggy. *Valoración I: Valoración aduanera de mercaderías de importación*. Buenos Aires: Ediciones Elemento, 2012.
- Vásquez Gómez, Gerardo, y Fernando Lorenzo Salazar, coords. *Derecho comercial internacional*. Ciudad de México: Editorial Porrúa, 2012.
- Vilaseca Gonzáles, Juan Carlos. «Valoración aduanera». En *Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario: Memoria*, 327-52. La Paz: Superintendencia Tributaria General, 2008.
- Villagra Cayamana, Renée. *Convergencia de la valoración aduanera y la de precios de transferencia*. <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/251af-Convergencia-de-la-valoracion-aduanera-y-de-la-de-precios-de-transferencia.pdf>.
- Zavala Egas, Jorge. *Delito aduanero: La falsa declaración del valor en aduana*. Guayaquil: Edilex S. A., 2009.
- Zolezzi, Daniel. *Valor en aduana: Código universal de la OMC*. Buenos Aires: Editorial La Ley, 2003.

FUENTES NORMATIVAS INTERNACIONALES Y DE LA CAN

- Comité Técnico de Valoración en Aduana. *Anexo de textos del Comité Técnico de Valoración en Aduana y del Comité de Valoración*. www.uv.es/ibanezs/matdua/CTV.doc.
- OMC. *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT de 1947)*. https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47.pdf.
- . *Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994*. https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/20-val.pdf.
- . *Cuestiones y preocupaciones relativas a la aplicación*. 14 de noviembre de 2001. https://www.wto.org/spanish/thewto_s/minist_s/min01_s/mindecl_implementation_s.htm.
- . *Declaración ministerial*. 14 de noviembre de 2001. https://www.wto.org/spanish/thewto_s/minist_s/min01_s/mindecl_s.htm.
- Secretaría General de la Comunidad Andina. *Decisión 571: Valor en Aduana de las Mercancías Importadas*. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, n.º 1023, 15 de diciembre de 2003. <https://www.comunidadandina.org/StaticFiles/DocOf/DEC571.pdf>.

- . *Resolución 1239. Adopción de la Declaración Andina del Valor*. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena n.º 1720, 1 de junio de 2009. <http://www.comunidadandina.org/DocOficialesFiles/Gacetas/Gace1720.pdf>.
- . *Resolución 1456. Casos Especiales de Valoración Aduanera*. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena n.º 2024, 2 de marzo de 2012.
- . *Resolución 1684. Reglamento Comunitario de la Decisión 571*. Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena n.º 2340, 28 de mayo de 2014. <https://www.comunidadandina.org/StaticFiles/DocOf/RESO1684.pdf>.

Normativa ecuatoriana

- Ecuador. *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*. Registro Oficial 351, Suplemento, 29 de diciembre de 2010. Última modificación, 18 de diciembre de 2015.
- . *Ley de Régimen Tributario Interno y Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial 448, 28 de febrero de 2015.
 - . *Protocolo de Adhesión de la República del Ecuador al Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio*. Registro Oficial 853, Suplemento, 2 de enero de 1996.
 - . *Decreto Ejecutivo 3010*. Registro Oficial 770, 30 de agosto de 1995.
 - . *Decreto Ejecutivo n.º 758, Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*. Registro Oficial 452, Suplemento, 19 de mayo de 2011.
 - . *Resolución SENAE-DGN-2012-0231-RE. Regulaciones para la tramitación de la duda razonable*. Registro Oficial 760, 3 de agosto de 2012. <http://www.aduana.gob.ec/files/pro/leg/res/2012/SENAE-DGN-2012-0231-RE.PDF>.
 - . *Resolución SENAE-DGN-2012-364-RE. Directrices para la Suscripción de la Declaración Andina del Valor*. Registro Oficial 835, Segundo Suplemento, 21 de noviembre de 2012.
 - . *Resolución SENAE-DGN-2013-0325-RE. Manual específico para la valoración aduanera de mercancías*. Registro Oficial 119, Suplemento, 8 de noviembre de 2013.
 - . *Resolución SENAE-DGN-2014-0753-RE de 19 de noviembre de 2014. Instructivo de sistemas para la aprobación de valoración de mercancías*. Registro Oficial 607, Edición Especial, 27 de junio de 2016.

Jurisprudencia ecuatoriana

Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala de lo Contencioso Tributario. «Resolución de recurso de casación». En *Juicio n.º: 44-2011*. 29 de agosto de 2012. <https://derechoecuador.com/files/images/Documentos/valoracion%20de%20mercaderias%20en%20aduanas.pdf>.

Ecuador Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario n.º 2 Guayaquil. «Sentencia». En *Juicio n.º: 0011-2010*. 24 de diciembre de 2010. <https://guayas.funcionjudicial.gob.ec>.

ÚLTIMOS TÍTULOS DE LA SERIE MAGÍSTER

309	Jéssica Torres, <i>Ambato: Terremoto y reconstrucción (1949-1961)</i>
310	Andrea Armijos Robles, <i>Interculturalidad: Un desafío pedagógico</i>
311	Samuel Tituaña Lema, <i>Red Cultural del Sur: Arte, política y gestión</i>
312	Paulina Velasteguí, <i>Resultados de la Cooperación Técnica Belga en Ecuador (2008-2012)</i>
313	Diego Raza-Carrillo, <i>El engagement laboral del docente y su incidencia en el estudiante: Un estudio de caso</i>
314	Valeria Chiriboga Vargas, <i>El Bono de Desarrollo Humano: Un análisis desde el enfoque de capacidades</i>
315	Diego Arcos Bastidas, <i>Revista La Calle: Historia de un proyecto editorial en Quito (1957-1960)</i>
316	Diana Varas, <i>Imaginario funerario popular en cementerios ecuatorianos: Visibilidad y representaciones</i>
317	Andrea Barrero, <i>Cartas y procesos judiciales de libertad en La Plata (Charcas, siglo XVII)</i>
318	Carla Sandoval, <i>PILAR: Una metodología para las cooperativas de ahorro y crédito en Ecuador</i>
319	Blanca Inés Alta, <i>La comunidad y el sumak kawsay: Construyendo conceptos</i>
320	Sofía Tinajero Romero, <i>De la oralidad a la historia: El testimonio como género periodístico</i>
321	Carolina Cárdenas Calderón, <i>El techo de cristal: Cultura organizacional y género (ESPE, 2009-2019)</i>
322	Ivonne Guzmán, <i>La pintura social: Tres mujeres en el mundo del arte de los años 30</i>
323	Silvia Álvarez, <i>La paradoja del proceso de descentralización en Ecuador (2010-2016)</i>
324	Luis Sempértégui Fernández, <i>Valoración aduanera en Ecuador bajo las normas GATT/OMC</i>

Las normas de valoración aduanera del GATT/OMC establecieron un equilibrio mundial en las relaciones del comercio internacional, transparentando la realidad productiva y de exportación de todas las naciones miembros de la OMC. En una época en que los países de Sudamérica —en particular Ecuador— requieren incrementar la recaudación de tributos a las importaciones para aumentar sus ingresos presupuestarios, las fórmulas y preceptos del valor aduanero son factores fundamentales para fijar su base imponible. Esta obra describe este esquema de valoración aduanera tal como se aplica actualmente en Ecuador, y establece si es correcta su implementación. También lo examina como esquema de protección a la producción nacional; es decir, como instrumento de política del comercio exterior y de protección al productor nacional. Además, el análisis jurídico con enfoque económico internacional será un aporte consistente para desarrollar de forma efectiva el esquema del valor aduanero.

Luis Sempértegui Fernández (Loja, 1976) es abogado y doctor en Jurisprudencia por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador; especialista superior en Derecho Financiero, Bursátil y de Seguros y magíster en Derecho con mención en Derecho Internacional Económico por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador; especialista en Derecho Procesal Penal por la Universidad Técnica Particular de Loja (UTPL). Ha sido abogado litigante y asesor legal en los ámbitos bancario y penal. Ha sido docente en la Universidad de las Américas, en la Universidad Central del Ecuador y en la UTPL. Actualmente se desempeña como docente titular y coordinador de Derecho en línea en la Universidad Internacional del Ecuador, matriz Quito.



9789942604101