

AJUSTES AL VALOR EN ADUANA POR CONCEPTO DE SERVICIOS DE INGENIERÍA

Julio Guadalupe Báscones*

El monto del arancel que se debe pagar cuando se lleva a cabo la importación de productos, debe responder al valor de transacción que los contratantes acordaron; sin embargo, existe la posibilidad que se declare un valor menor o mayor al valor real del producto, por lo cual es necesario ajustar el valor del bien, según los costos reales incurridos.

El autor explica los criterios para efectuar dicho ajuste de valor que recoge el Acuerdo referente a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de la Organización Mundial de Comercio (OMC) así como las imperfecciones que puede tener esta orientación interpretativa.

* Abogado por la Universidad de Lima. Asociado del Estudio Rodrigo, Elías & Medrano. Especialista en Comercio Exterior.

I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Desde el año 2000, se encuentra vigente en el Perú el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio¹ (en adelante, "el Acuerdo"), el cual regula la metodología a seguir para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas.

De la revisión de las disposiciones del Acuerdo, se aprecia que lo que éste pretende es el establecimiento de un sistema de valoración en aduana que, de un lado, resulte equitativo (sustentado en criterios sencillos y que resulten conformes con los usos comerciales) y no distorsionante (no debe incentivar o desincentivar operaciones o pactos contractuales) y, de otro, excluya, prohíba y no fomente la utilización de valores ficticios y/o arbitrarios.

Partiendo de estos principios, el Acuerdo dispone que, en la medida de lo posible, el valor en aduana sea el valor real de la transacción. De esta manera, la base de cálculo de los impuestos y tributos a la importación será determinada en función a las características particulares de la operación comercial que originó el acto de valoración ante la autoridad aduanera y que es, en definitiva, aquella operación en la que el importador ha participado.

Por ello, las autoridades aduaneras de los países miembros de la Organización Mundial de Comercio (en adelante, "OMC") deben tener en cuenta que la valoración en aduana debe partir, primordialmente, del análisis de las particularidades de la operación comercial (venta) que sirve de sustento a la importación (que origina el acto de valoración) y que, sobre dicha base, cualquier ajuste al precio realmente pagado o por pagar, por el comprador al vendedor, sólo podría ser efectuado si es que se cumplen las condiciones establecidas de modo expreso por el propio Acuerdo.

Así, en la medida que las reglas de valoración aduanera resulten claras y de aplicación uniforme en

todos los países miembros de la OMC, el inversionista nacional o extranjero podrá realizar el análisis económico de sus proyectos con la tranquilidad requerida y, sobre todo, con la sensación de que las "sorpresas" podrían presentarse por excepción (ajustes al valor aduanero luego de años de culminado un proyecto, por ejemplo), pero no como regla general. Como se aprecia, lo que se requiere es que las operaciones de comercio internacional cuenten con una buena dosis de predictibilidad, la misma que resulta indispensable especialmente en proyectos de gran envergadura que requieren de periodos largos para su diseño, construcción y puesta en marcha.

En lo que se refiere a los servicios de ingeniería^{2 3} asociados a la producción de mercancías importadas, es de mencionar que la autoridad aduanera podría considerar el valor de dichos servicios como parte del valor en aduana de dichas mercancías (es decir, efectuar un ajuste de valor) sólo en caso que se cumplan los requisitos que, para tales efectos, han sido previstos por el Acuerdo.

En tal sentido, con sujeción a lo dispuesto por el Acuerdo y tal como desarrollaremos en detalle más adelante, la autoridad aduanera sólo podría adicionar al valor de las mercancías importadas aquel valor de la ingeniería asociada a la producción de dichas mercancías si es que se cumplieran los presupuestos legales para incrementar el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías (consideraciones en torno a la "condición de la venta" relativa al concepto de valor de transacción previsto en el artículo 1 del Acuerdo) o para ajustar dicho valor (ajustes previstos en el ítem iv) del literal b) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo).

II. ANÁLISIS DEL TÉRMINO "CONDICIÓN DE LA VENTA" A LOS EFECTOS DE LA DETERMINACIÓN DEL PRECIO REALMENTE PAGADO O POR PAGAR POR LAS MERCANCIAS IMPORTADAS (INCREMENTO DE DICHO PRECIO) CONFORME A LAS REGLAS DEL ACUERDO

¹ Este Acuerdo fue aprobado por Resolución Legislativa 26407 e incorporado a la legislación peruana mediante el Decreto Supremo 186-99-EF (norma que aprobó el Reglamento de Valoración en Aduana de la OMC). Mediante el Decreto Supremo 186-99-EF también fueron incorporados a la legislación peruana las Decisiones del Comité de Valoración Aduanera de la OMC y los Instrumentos expedidos por el Comité Técnico de Valoración en Aduanas, entre ellos, las Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudio de Casos y Estudios.

² Es de precisar que si bien el único supuesto que resulta imponible en materia aduanera es la importación de mercancías, entendidas éstas como bienes físicos; los servicios, eventualmente, sí podrían tener implicancia en materia aduanera a los efectos de determinar el valor en aduana de mercancías importadas, en la medida que se cumplan requisitos expresos previstos en el Acuerdo.

³ Téngase presente que, en lo sucesivo, cuando se haga mención a "servicios de ingeniería", nos estaremos refiriendo en general a los conceptos mencionados en el ítem iv) del literal b) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo; es decir, a: servicios de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis; ya que las consideraciones y desarrollo de temas del presente artículo aplican por igual a todos estos servicios.

El artículo 1 del Acuerdo señala que el valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar⁴ por las mercancías, cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Acuerdo.

Por su lado, el numeral 7 del Anexo III del Acuerdo dispone que el precio realmente pagado o por pagar comprende todos los pagos, realmente efectuados o por efectuarse, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor o por el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor.

Como se aprecia, las regulaciones del Acuerdo, en torno a la condición de la venta como sustento del incremento del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, operan de modo general y en forma independiente al elemento en el que recaiga tal condición. Es decir, en la medida que la condición de venta sea verificada, el precio realmente pagado o por pagar debería ser incrementado sobre la base del pago, directo o indirecto, realizado por el comprador, sin importar el concepto por el que dicho pago sea efectuado (la condición podría recaer, en general, en cualquier tipo de servicio).

Sobre la base de lo expuesto, y en relación a este “incremento”, la razón de incluir el valor de los servicios de ingeniería (y, en realidad, como ya se ha dicho, el de cualquier servicio), como parte del valor en aduana de los bienes importados, estriba en que la adquisición de la ingeniería opera como “condicionante” de la venta de dichas mercancías.

En tal sentido, deberá analizarse si el contrato de compraventa de las mercancías importadas señala, como causal de resolución del contrato, el hecho que el comprador no cumpla con adquirir determinada ingeniería (servicios de ingeniería) o que no haya pagado por ella.

En otras palabras, lo que debería quedar claro en el contrato es que el vendedor accede a vender las mercancías debido a que el comprador, además de comprar dichas mercancías, también adquirirá un determinado servicio (condición determinante) efectuando un pago adicional por tal concepto.

Precisamente, este pacto condicionante (respecto de la venta) constituye el *punte conector o de enlace* entre el valor del bien físico (mercancía) y el valor del servicio (relacionado directa o indirectamente con el bien importado). Este puente conector o de enlace es “tendido” (impuesto) por el vendedor (y aceptado por el comprador), actuando como elemento justificante para proceder al incremento, ya que, en definitiva, nos encontraríamos ante un valor de conjunto, conformado por los valores individuales del bien físico y del servicio (de ingeniería). Lo que queda claro es que ante la ausencia del referido puente conector o de enlace, el valor de conjunto no existiría y, en tal razón, tampoco el elemento justificante para incrementar el valor de la mercancía (precio realmente pagado o por pagar por ella).

III. ANÁLISIS DEL SUPUESTO DE “AJUSTE” AL VALOR EN ADUANA EN LO RELATIVO AL PAGO POR SERVICIOS DE INGENIERÍA

Atendiendo a la lógica que sustenta y legitima la aplicación de “ajustes” conforme a las disposiciones del Acuerdo, cabe indicar que sólo cabría “ajustar” el valor de aquellos servicios de ingeniería que no hayan sido incluidos en el precio realmente pagado o por pagar declarado ante la autoridad aduanera por el comprador de la mercancía importada ya sea porque: (i) fueron pagados (directa o indirectamente) en forma independiente del precio (facturado), pactado con ocasión de la adquisición de las mercancías importadas, o; (ii) porque debiendo haber sido valorados dichos servicios, tal valorización no se llevó a cabo (suministro gratuito) o, habiéndose llevado a cabo, ésta se efectuó a un precio reducido (precio vil).

En síntesis, de lo que se trata es de “retornar” un valor X a su “ubicación original” dentro de la estructura de costos del vendedor; situación que, de haberse producido inicialmente, hubiera determinado que dicho valor hubiera sido “costeado” e incorporado en el precio de venta pactado entre vendedor y comprador y, consecuentemente, declarado en aduanas en el país de importación.

No obstante, para que esta lógica opere, es decir, para que idealmente dicho valor X deba haber sido considerado por el vendedor en su estructura

⁴ La Nota Interpretativa al referido artículo 1 del Acuerdo dispone que el precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor (pago directo) o a un tercero en beneficio del vendedor (pago indirecto).

de costos, se requiere que sea indispensable incurrir en este gasto (el del servicio de ingeniería) a efectos de que el bien objeto de venta cobre existencia física, ya que sólo de esta forma dicho bien podría, a su turno, cobrar existencia jurídico aduanera (constituir una mercancía) y, en tal sentido, ser exportado y luego importado (valorado en aduana).

Es decir, la mercancía existe porque fue producida o construida sobre la base de un diseño previo de ingeniería cuyo valor alguien tuvo que asumir.

Si el vendedor hubiese sido quien asumió dicho gasto, resultaría razonable que el valor respectivo sea incorporado en la factura de venta. Si el comprador hubiese sido quien asumió el gasto, resultaría razonable que le entregue los planos al vendedor de modo gratuito o por un valor simbólico (precio reducido). Empero, en este último supuesto, se tendría que la mercancía no podría haber sido elaborada o producida por el vendedor (o por el tercero contratado por éste para dichos efectos) sin haber contado previamente con el respectivo diseño de ingeniería, el mismo que contaría con un valor comercial (precisamente aquel que fue asumido por el comprador y que no fue objeto de cobro o, por lo menos, de cobro completo). Este valor comercial no cobrado (o no cobrado en su integridad) es el "valor X" al que hemos hecho referencia en los párrafos precedentes y es precisamente aquel que: (i) no se encontraría presente en la factura de venta (al no haber sido asumido por el vendedor), y; (ii) se encuentra asociado a la elaboración de un diseño de ingeniería indispensable para la existencia física de la mercancía objeto de venta.

En otras palabras, si partimos de la premisa que resulta indispensable contar con un diseño de ingeniería para que una mercancía pueda ser elaborada o construida y el vendedor no recibe dicho diseño del comprador, tendríamos que dicho vendedor se vería en la obligación de gestionar, por su propia cuenta, las acciones necesarias para que dicha ingeniería sea desarrollada, incurriendo en gastos que debería trasladar al comprador vía precio de venta.

En esta explicación encontramos no sólo la lógica de los ajustes por servicios de ingeniería, sino de

los ajustes al precio realmente pagado o por pagar por la mercancía importada que, en general, se puedan aplicar sobre la base de las disposiciones del Acuerdo.

III.1 Requisitos para que el "ajuste" por servicios de ingeniería resulte procedente

De una lectura minuciosa del ítem iv) del literal b) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo, se desprende que se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, el valor debidamente repartido de los servicios de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis⁵, siempre que:

- (i) Sean realizados fuera del país de importación;
- (ii) Sean necesarios para la producción de las mercancías importadas;
- (iii) El comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos;
- (iv) El valor de los servicios no haya sido incluido en el precio realmente pagado o por pagar.

Los requisitos antes mencionados⁶ serán separados seguidamente, a efectos didácticos, en dos grupos: los relativos al suministro e importancia de los servicios y los relativos al valor de los servicios.

III.1.1. Requisitos relativos al suministro e importancia de los servicios

- Los servicios deben ser realizados fuera del país de importación

En nuestra opinión, este requisito resultaría un tanto incomprensible si partimos de la lógica que sustentaría la aplicación de ajustes de conformidad con el Acuerdo, a la que hemos hecho referencia precedentemente.

En efecto, el ajuste resultaría procedente en la medida que, debiendo el valor X haber formado parte de la estructura de costos del vendedor, éste no se haya encontrado presente en dicha estructura de costos y que, por tal razón, no se encuentre reflejado en el precio de venta (facturado). Así, el valor X deberá formar parte (vía ajuste aduanero)

⁵ Como se ha mencionado en el presente artículo, el término genérico "servicios de ingeniería" comprende todos los servicios enunciados.

⁶ A efectos que resulte procedente realizar el respectivo ajuste, estos requisitos deberán cumplirse uno a uno, todos y cada uno de ellos. En la medida que uno de estos requisitos no sea cumplido, el ajuste al valor en aduana por servicios de ingeniería no resultaría procedente.

del valor declarado en la aduana en el país de importación, ya que dicho valor deberá tributar en aduanas en forma independiente a cualquier pacto contractual estipulado por las partes⁷.

Si esto es así, el valor de los servicios de ingeniería debería resultar ajustable en aduana sin importar el lugar en que estos sean realizados.

En nuestra opinión, ante tal aparente contradictorio y ante la ausencia de argumentos lógicos que amparen tal razonamiento (el del lugar de la realización del servicio), saltaría a la palestra una hipótesis estrictamente personal pero que haría algún sentido. La razón de fondo de haber estipulado el requisito tal como está esdríbaría en el peso específico que, en la negociación a nivel de la OMC, habrían tenido los países que desarrollan y suministran tecnología (países denominados “desarrollados”) *versus* los países que no desarrollan tecnología y que, por tanto, la tienen que adquirir (países denominados “en vías de desarrollo”).

Si analizamos el contexto de los grandes proyectos industriales que han sido o vienen siendo desarrollados en el país en los últimos años, observaremos que prácticamente en la mayoría de ellos (por no decir en todos), los proveedores de la ingeniería son empresas extranjeras (de países desarrollados). Más aún, éstas u otras empresas (procedentes de este mismo grupo de países) han sido o son las encargadas de fabricar los equipos o maquinaria que, sobre la base del diseño de ingeniería desarrollado, deban ser fabricados y enviados a los países que requieren contar con estos equipos o maquinaria⁸.

En la hipótesis planteada, la ingeniería sería realizada en los países desarrollados (proveedores de tecnología), mientras que los equipos y maquinarias construidos sobre la base de esta ingeniería serían importados en los países en vías de desarrollo (que requieren de tecnología). El resultado es que, en estos casos, el valor de la ingeniería podría resultar ajustable en la aduana del país de importación.

El caso inverso podría operar de dos maneras: a) que la empresa del país desarrollado, por sí misma o por terceros⁹, genere la ingeniería respectiva en su país (que denominaremos “país A”) y envíe el diseño correspondiente al país B para que los equipos y maquinarias sean fabricados ahí y luego enviados al país A donde serán importados, o; b) que la empresa del país desarrollado, por sí misma o por terceros, genere la ingeniería y/o construya los equipos o maquinarias en su propio país.

En el supuesto a) precedente, no podría haber ajuste por servicios de ingeniería, toda vez que la ingeniería se habría realizado en el mismo país de importación, siendo irrelevante para dichos efectos que los equipos o maquinarias hayan podido ser construidos en el exterior. En el supuesto b), no se presenta un tema de valoración aduanera, ya que tanto la ingeniería cuanto la fabricación se realizan en el mismo país.

En función a lo expuesto, se tendría que la regla que hemos denominado “la del lugar de realización del servicio” tendría por finalidad orientar a las empresas a adquirir la ingeniería realizada en el propio país (tecnología nacional), ya que, de lo contrario (si es que la ingeniería es realizada en el extranjero), el valor de dicha ingeniería podría resultar ajustable en aduana. Es evidente que una lógica de esta naturaleza favorecería directamente a las empresas ubicadas en los países proveedores de tecnología en desmedro de aquellas ubicadas en países que no lo son.

- *Ingeniería desarrollada en diversos países.*-

Al margen de las disquisiciones efectuadas anteriormente a título personal, lo cierto es que el requisito en mención está previsto tal cual está en el Acuerdo y sólo resta acatarlo. Por ello, resulta pertinente enriquecer el análisis desarrollando el caso de aquella ingeniería que pueda ser realizada en varios países a la vez. Para explicarnos mejor, conviene analizar el siguiente ejemplo:

La empresa A necesita ampliar su planta industrial, para lo cual requiere contar con un diseño de

⁷ De cumplirse los requisitos para ello, el ajuste al valor aduanero debería resultar procedente aunque el pacto contractual de exclusión de dicho valor del precio de venta pueda resultar perfectamente válido y legítimo en términos comerciales. Como se aprecia, nos encontramos en dos planos diferentes, el del interés público (velar por los intereses del fisco) y el del interés privado (autorregulación interpartes).

⁸ Ejemplo de lo expuesto son los contratos denominados, por sus siglas en inglés, EPC (Engineering, Procurement and Construction), en los cuales normalmente son empresas extranjeras (provenientes de países desarrollados) las que se encargan de prestar los servicios de ingeniería, logística y construcción de grandes complejos e instalaciones.

⁹ En este supuesto, los terceros también estarían domiciliados en el país que será denominado “A”.

ingeniería, el mismo que es realizado en conjunto por un *pool* de ingenieros. Parte de estos ingenieros labora para la empresa A, ubicada en el país X (país de importación), el resto labora para la empresa B, ubicada en el país Y. El diseño respectivo es llevado a cabo por estos ingenieros, de manera virtual y mediante comunicación e intercambio de información en tiempo real gracias a sistemas de cómputo integrados. Sobre la base de este diseño, la empresa A encargará la fabricación de los equipos y maquinaria requeridos a la empresa C, ubicada en el país Z. En este caso, cabría preguntarnos ¿en qué país fue realizada la ingeniería?, pregunta que resulta del todo relevante a efectos de determinar si dicha ingeniería podría resultar o no ajustable en aduana.

Con la finalidad de encontrar una respuesta con base en el Acuerdo, podríamos recurrir a modo de referencia a la Nota Interpretativa al párrafo 1b), inciso iv) del artículo 8 del Acuerdo, la misma que señala que “en los casos en que la producción del elemento de que se trate suponga la participación de diversos países durante cierto tiempo, el ajuste deberá limitarse al valor efectivamente añadido a dicho elemento fuera del país de importación”.

Como se aprecia, en el Acuerdo se ha establecido una solución razonable al problema planteado, consistente en determinar el porcentaje de valor (del diseño de ingeniería) que se hubiese añadido fuera del país de importación. Para ello, y siguiendo las pautas establecidas por el Comité Técnico de Valoración Aduanera de la OMC¹⁰, se podría partir de un cálculo del coste de la hora hombre (horas totales incurridas entre el valor total de la ingeniería), para luego multiplicar dicho importe por la cantidad de horas efectivamente incurridas por el *pool* de ingenieros de la empresa ubicada en el país B (fuera del país de importación).

No obstante, la situación descrita podría tornarse más complicada en caso que, partiendo del ejemplo anterior, los ingenieros que laboran para la empresa A, ubicada en el país X (país de importación), se encontrasen todos ellos trabajando físicamente en países distintos al país X, y que parte de los ingenieros que laboran para la empresa B, ubicada en el país Y (fuera del país de importación), se encontrasen trabajando físicamente en

dicho país Y y, la otra parte de ellos, se encontrasen trabajando físicamente en el país X (país de importación).

El caso presentado (al igual que el caso anterior) es un caso típico que surge como consecuencia del avance tecnológico que permite que personas ubicadas físicamente en países distintos y muy distantes entre sí puedan trabajar vía internet y en tiempo real. No estamos hablando de ciencia ficción, sino de un caso perfectamente real.

En esta situación, ¿cómo podría determinarse la “ingeniería realizada en el país de importación”? Si nos quedamos sólo con el criterio “del valor añadido fuera del país de importación”, podríamos concluir que se reputaría como ingeniería realizada fuera del país aquella atribuible (en función al criterio de la cantidad de horas / costo horario) a cada persona en particular, ubicada físicamente fuera del país, en forma independiente a aquel país en que domicilie la empresa para la cual cada quien labore. En este caso, cabría preguntarnos: ¿Debemos privilegiar la ubicación física de la persona natural o el domicilio de la persona jurídica?

En el caso planteado, quizás una pauta razonable para efectuar una distinción entre “ingeniería realizada en el país de importación” e “ingeniería realizada fuera del país de importación”, sea recurrir al domicilio de la persona jurídica, ya que será ésta quien celebre el respectivo contrato (para el desarrollo de ingeniería), comprometiéndose a realizar y entregar determinados diseños de ingeniería; será quien contrate a la terna de ingenieros encargados de efectuar dichos diseños y, finalmente, será quien facture por el precio total de la ingeniería desarrollada por ella (en la parte que le corresponda) en forma independiente al país en que físicamente se encuentren cada uno de sus ingenieros al momento en que prestan sus servicios.

- Los servicios deben ser necesarios para la producción de las mercancías importadas
- *Consideraciones en torno a la producción de las mercancías importadas.*-

La ingeniería que podría resultar ajustable al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías

¹⁰ Estudio del Caso 1.1 – Informe sobre el estudio de un caso con especial referencia al artículo 8.1 b), ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, etcétera.

importadas tiene que ser aquella que sea necesaria e indispensable para que dichas mercancías puedan cobrar existencia física, es decir, sean efectivamente producidas. En otras palabras, si el diseño de ingeniería no existiese, resultaría imposible producir la mercancía que requiere el comprador.

La relación íntima entre servicios de ingeniería y producción de la mercancía nace de la necesidad que tiene el comprador de obtener un producto con características determinadas para satisfacer necesidades puntuales y particulares. Así, el proceso productivo deberá ser desarrollado específicamente para tal fin o reestructurado en función a requerimientos técnicos específicos sobre la base del diseño de ingeniería que sea desarrollado. Como se aprecia, nos encontraríamos ante un proceso productivo *ad-hoc* que no se ajustaría a parámetros preestablecidos, ya que el diseño de ingeniería, en el cual se sustenta, resultaría único y habría sido realizado también en forma *ad-hoc*.

En base a lo expuesto, podríamos efectuar la siguiente distinción:

- a. Diseños de ingeniería asociados a mercancías estándar

La producción en serie de mercancías normalmente es llevada a cabo en base a diseños previos de ingeniería, los mismos que, en definitiva, resultan necesarios para que dichas mercancías sean fabricadas, es decir, cobren existencia física y puedan ser objeto de comercio. Este proceso de producción en serie (el mismo que sirve para cubrir las necesidades cada vez más crecientes de la demanda industrial) origina, a su vez, el denominado "proceso de estandarización".

En estos casos, el costo de los diseños de ingeniería requeridos para la fabricación de las mercancías es asumido por el propio fabricante (ya sea directamente a través de tecnología propia o mediante la contratación de terceros que le provean dicha ingeniería). Por esta razón, el costo de producción de dichas mercancías tendrá incorporado el coste del diseño de ingeniería previo, el mismo que, por lo general, será incluido en el precio unitario de cada mercancía (será "costeado"), no resultando, por ende, un concepto ajustable aduaneramente.

Bajo estas consideraciones, creemos que el hecho que el comprador cuente con diseños de ingeniería (cuyo costo ha sido asumido por él) en los que se precisen las características técnicas de aquellas mercancías que deberán ser adquiridas

en el extranjero (es decir, le sirvan para elegir cuál mercancía deberá adquirir), no implicará que éste (el comprador) haya entregado dichos diseños al vendedor en forma gratuita o a precios reducidos, ni que los mismos hayan sido necesarios para la producción de las mercancías importadas.

En estos casos, nos encontramos ante mercancías cuya fabricación normalmente se habrá producido con anterioridad al requerimiento que el comprador pueda haber efectuado en relación a dichas mercancías. Es decir, el comprador habría decidido comprar mercancías que el vendedor guarda en *stock* y que fueron producidas por necesidades de la industria en general y sobre la base de requerimientos técnicos (medidas, características, funcionamiento, etcétera) de aceptación también general (estándar), situación que genera en el mercado la necesidad de que dichas mercancías sean producidas.

Lo expuesto resultaría de aplicación también para el caso en que, por ejemplo, el comprador efectúe un pedido de mercancías que no pueden ser abastecidas en forma inmediata por el vendedor debido a que, en ese momento, éste no contaba con dichas mercancías en *stock*, situación que originaría que el vendedor deba fabricar, sobre la base de sus propios diseños de ingeniería, las mercancías requeridas. En este caso, si bien las mercancías habrían sido producidas con posterioridad al requerimiento efectuado por el comprador, el valor de la ingeniería necesaria para que dichas mercancías sean producidas no podría constituir un ajuste admisible al valor en aduana, debido a que el coste de la referida ingeniería (aquella necesaria para la producción de las mercancías) habría sido asumido por el vendedor.

- b. Servicio de ingeniería asociado a mercancías hechas a pedido

A diferencia del caso anterior, en éste contexto las mercancías importadas serán producidas por el vendedor (o por un tercero contratado por éste), sobre la base de la información técnica que le haya sido proporcionada por el comprador para tales efectos.

Dicha información técnica debería haber sido determinada sobre la base de un diseño previo de ingeniería elaborado por el propio comprador o por un tercero contratado por éste y cuyo costo, como es lógico, sería asumido por el comprador.

Nótese que en caso el comprador no hubiese proporcionado al vendedor el diseño de ingeniería elaborado en función a sus propias y particulares

necesidades, dicho vendedor se hubiese visto en la necesidad de efectuar, por sí mismo y a su propio costo, los estudios técnicos pertinentes para poder desarrollar la ingeniería requerida para la producción de la mercancía que será objeto de venta.

Como se aprecia en el caso descrito, el diseño de ingeniería necesario para la producción de las mercancías que serán objeto de importación cuenta con un valor determinado, el mismo que, conforme a las reglas del Acuerdo, debería ser objeto de ajuste al precio realmente pagado o por pagar por dichas mercancías en la medida que no se encuentre ya incorporado en dicho precio y, en la medida también, que se cumplan los requisitos para efectuar tal ajuste establecidos en el Acuerdo¹¹.

- *Consideraciones en torno a la mercancía que es objeto de valoración aduanera y cuyo precio es susceptible de ser ajustado.-*

Como se ha señalado, la ingeniería que resulta ajustable en aduana conforme a las disposiciones del Acuerdo es aquella relacionada con la producción de las mercancías que son objeto de importación y, por ende, de valoración aduanera. Es decir, sólo el valor de dicha ingeniería (y no de una distinta) es el que podría ser susceptible de ser ajustado aduaneramente.

Lo expuesto resulta de importancia, especialmente, en aquellos proyectos que cuentan con múltiples diseños de ingeniería (ingeniería de manejo de suelos, ingeniería de manejo de aguas, ingeniería para el tratamiento de relaves, ingeniería de estructuras, ingeniería de detalle, etcétera), cuyo manejo en conjunto permitirá contar con un plan de ingeniería integral o plan maestro en función al cual dichos proyectos deberán ser desarrollados e integrados entre sí.

En estos casos, normalmente quien desarrolla el plan de ingeniería integral es una sola empresa (ya sea por sus propios recursos o mediante la subcontratación de terceros), razón por la cual el

precio por el servicio será pactado en forma también integral por el desarrollo de dicho plan de ingeniería, circunstancia que implicará que no todos los diseños específicos de ingeniería (en sujeción a este plan maestro) estén relacionados, necesariamente, con la producción de mercancías.

A este nivel, encontramos una primera distinción que debería ser efectuada en lo relativo a la determinación de aquella ingeniería que sí podría resultar ajustable para fines aduaneros. Esto es, se debería separar aquella ingeniería asociada a la producción de mercancías de aquella ingeniería que no se encuentra asociada a dicha producción.

Hecho esto, correspondería efectuar una segunda distinción, esta vez entre aquella ingeniería asociada a la producción de mercancías importadas (producidas en el extranjero e importadas al país) y aquella ingeniería asociada a la producción local de mercancías (mercancías de origen nacional que, obviamente, no se importan y que se adquieren en el mercado interno).

Recordemos que los ajustes en materia aduanera sólo pueden ser efectuados respecto del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Por ello, sólo podría ser ajustada aquella ingeniería asociada a la producción de estas mercancías y no de otras.

Para efectos de realizar la distinción entre los diferentes "tipos de ingeniería", podría resultar de utilidad el criterio de "cantidad de horas / costo horario" al que hemos hecho referencia anteriormente.

Asimismo, deberá tenerse en consideración que, sobre la base de lo establecido en el párrafo 3 del artículo 8 del Acuerdo, las adiciones o ajustes al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas sólo podrán efectuarse sobre la base de datos objetivos y cuantificables. Así, ante la ausencia de dichos datos objetivos y cuantificables, y conforme a la Nota Interpretativa del párrafo del artículo en mención, el valor de

¹¹ Al respecto, conviene precisar que pueden haber casos en los que el comprador proporciona al vendedor (en forma gratuita o a precios reducidos) las herramientas, matrices, moldes y/o elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas, los que a su vez pudiesen requerir trabajos de ingeniería para su elaboración (nos referimos a las herramientas, etcétera). En estos casos, el valor de tales trabajos de ingeniería deberá ser incluido en el valor en aduana de las mercancías importadas (elaboradas sobre la base de herramientas, matrices, moldes y/o elementos análogos) en forma independiente al lugar en que dichos trabajos de ingeniería hayan sido realizados (dentro o fuera del país de importación). Esto, de conformidad con lo señalado en el Comentario 18.1, expedido por el Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC. Como se aprecia, las reglas para efectuar ajustes relativos al ítem ii) (herramientas, matrices, moldes y elementos análogos) y al ítem iv), (servicios de ingeniería, etcétera) del literal b) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo deben ser aplicadas en forma independiente, siguiendo cada uno sus propias reglas.

transacción de las mercancías importadas no podría determinarse con sujeción a lo dispuesto en el artículo 1 del Acuerdo¹².

- *Consideraciones adicionales.*-

El texto completo relacionado al supuesto de ajuste por servicios de ingeniería se obtendría de la unión del encabezado del literal b) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo con el ítem iv) de dicho literal. En base a ello, el texto completo al que hacemos referencia sería el siguiente:

Artículo 8, numeral 1:

“Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:”

(...)

Literal b)

“El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que **se utilicen en la producción y venta para la exportación** de las mercancías importadas y en la medida que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar” (el resaltado es nuestro).

(...)

Ítem iv)

“Ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños y planos y croquis realizados fuera del país de importación y **necesarios para la producción de las mercancías importadas**” (el resaltado es nuestro).

Como es de apreciar, existen dos referencias distintas que ameritan ser analizadas. La primera, relacionada con el hecho que la ingeniería debe ser utilizada en la **“producción y venta para la exportación”** de las mercancías importadas y, la

segunda, relacionada con el hecho que la ingeniería sea necesaria sólo para la **“producción de las mercancías importadas”**.

En nuestra opinión, el término “venta para la exportación” en el encabezado del literal b) ha sido establecido con carácter de generalidad, resultando de aplicación en los casos en donde aquel servicio valuable que determina el presupuesto de hecho del ajuste permita que la mercancía (que ya cuenta con existencia física al haber sido producida) pueda ser puesta a la venta en el mercado y, consecuentemente, exportada. Como se aprecia, la connotación “material” del servicio valuable al que hacemos referencia estaría determinada por la exigencia de producción y posterior exportación de aquella mercancía (vendida para su exportación) que deberá ser objeto de carga en el puerto de embarque y de descarga en el puerto de destino para su ulterior sometimiento a los controles aduaneros respectivos y destinación al régimen de importación definitiva.

En función a ello, consideramos que la exigencia de “venta para la exportación” a efectos de realizar ajustes al valor aduanero conforme al Acuerdo, resultaría de aplicación sólo en el caso del ítem i) del literal b) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo (relacionado con aquellos materiales, piezas, elementos, partes y artículos análogos que sean incorporados a las mercancías importadas) y sólo en la medida que los elementos mencionados en este ítem permitan que el producto sea “vendido para su exportación”, es decir, adquiera la forma o presentación (normalmente con sujeción a estándares internacionales relacionados con temas vinculados al embalaje y protección, preservación, sanidad, etcétera) necesarios para el ingreso al país de importación, con sujeción a convenios internacionales o a su propia legislación interna.

Por las razones expuestas, somos de opinión que a los ítems ii) (herramientas, moldes, etcétera), iii) (materiales consumibles) y iv) (servicios de ingeniería, etcétera) del literal b) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo no les resultaría aplicable la exigencia de “ser utilizados en la venta para la exportación de las mercancías importadas”,

¹² Esto es, en aplicación del Método de Valor de Transacción de las mercancías importadas, el cual implica que dichas mercancías deberán ser valoradas en función a la documentación e información relativa a la operación de venta que es objeto de análisis. La no aplicación de este método haría necesario recurrir a la aplicación de métodos sustitutivos del valor que podrían originar la obligación de pago de un mayor importe de tributos a la importación.

máxime si del propio texto de dichos ítems se aprecia que los mismos están relacionados sólo con la producción de las mercancías importadas¹³.

III.1.2. Requisitos relativos al valor de los servicios

- El comprador, de manera directa o indirecta, debe haberlos suministrado gratuitamente o a precios reducidos

En función a la “lógica del ajuste” a la que hemos hecho mención a lo largo del presente artículo, constituiría condición imprescindible a los efectos de proceder a adicionar al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, el coste de la ingeniería que, siendo necesaria para la producción de dichas mercancías importadas, no haya sido asumido por el vendedor y que, por tal razón, no se vea reflejado en el precio de venta pactado (precio facturado).

En base a ello, es que el Acuerdo parte de la premisa, válida desde nuestro punto de vista, que en condiciones comerciales normales es razonable que, en ciertos casos, el comprador asuma el coste de la ingeniería requerida para la producción de mercancías que el vendedor fabricará y luego le venderá.

Así, podría ser el propio comprador o un tercero contratado por él (gastos de contratación asumidos por el comprador) quien desarrolle la ingeniería que sea requerida, la misma que se vería materializada en diseños planteados en planos en los que se precisen las características y detalles técnicos que el fabricante / vendedor deberá seguir a efectos de producir la mercancía requerida por el comprador.

- *Suministro en forma gratuita o a un precio reducido.*

De otro lado, y como el propio Acuerdo dispone, se considera que el vendedor no asume el costo de la ingeniería cuando el comprador la suministra en forma gratuita o a un precio reducido.

La gratuidad en cuanto al suministro de la ingeniería se condice del todo con la lógica del ajuste conforme al Acuerdo. No obstante, podrían existir dudas en cuanto a qué debe entenderse por suministro a “un precio reducido” a efectos de considerar el ajuste del valor de la ingeniería como legítimo.

Al respecto, es de señalar que el Acuerdo no precisa qué debe entenderse por “precio reducido” a los efectos de realizar ajustes conforme al literal b) del numeral 1 del artículo 8, razón por la cual resulta conveniente efectuar el análisis pertinente partiendo de consideraciones legales relativas a temas relacionados con asuntos distintos pero conexos.

Así, por ejemplo, tenemos que en el Comentario 18.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana se señala cuál sería la forma de determinar el valor de los elementos mencionados en el ítem ii) del literal b) en referencia (herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas), para lo cual se analizan dos supuestos distintos que originan también consecuencias diferentes, a saber: a) en caso que el importador adquiera dichos elementos de un proveedor al que no está vinculado, el precio pagado será el valor de los elementos (coste total de adquisición), y; b) en caso que el importador adquiera dichos elementos de un proveedor al que está vinculado, el valor de los elementos será el costo de producción (coste total de producción), según conste en los libros que lleve dicho proveedor.

En función a lo expuesto, tendríamos como premisa de partida razonable para el análisis que, a efectos del respectivo ajuste, **el valor del elemento suministrado por el comprador al vendedor podría ser su coste de adquisición (comprador no vinculado con su proveedor) o su coste total de producción (comprador vinculado con su proveedor).**

Lo mencionado resulta importante a fin de partir de un valor base de referencia para poder determinar si el precio al que el comprador pueda

¹³ El ítem ii) hace referencia a que las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos sean “utilizados para la producción”, el ítem iii) hace referencia a materiales “consumidos en la producción” y el ítem iv) hace referencia a servicios de ingeniería, etcétera, “necesarios para la producción”.

Al respecto, es de mencionar que, del análisis del Estudio de Casos 1.1. del Acuerdo, se desprende que el Comité Técnico de Valoración en Aduana tendría una opinión discrepante, por lo menos en lo que atañe al ítem ii) en referencia. En efecto, el Comité concluye, **en lo relativo al ítem ii)**, que correspondería efectuar un ajuste en el caso analizado (valor de herramientas utilizadas en la construcción de una planta importada), pues el comprador proporciona gratuitamente los bienes (herramientas) para la “producción y venta” para la exportación del bien importado (planta). Es claro que discrepamos con lo resuelto por el Comité en este sentido, conforme se desprende de los argumentos desarrollados en numeral III.1.1. *in fine* del presente artículo.

haber vendido al vendedor el diseño de ingeniería habría o no sido un "precio reducido". Así, sería razonable afirmar que para el Acuerdo constituiría un "precio reducido", en el contexto de ajustes por concepto de ingeniería, aquel precio que resulte menor al valor al cual el comprador adquirió dicha ingeniería de su proveedor no vinculado o, en su defecto, al valor de producción conforme a los libros llevados por el proveedor vinculado al comprador.

En ambos casos (proveedor vinculado y no vinculado), se debería recurrir a los principios de contabilidad generalmente aceptados para establecer el valor en libros, ya sea de la adquisición (libros del comprador no vinculado con su proveedor) o de la producción (libros del proveedor vinculado con su comprador)¹⁴.

Así, en aquellos casos en que la ingeniería sea desarrollada por el propio comprador, y siguiendo la misma lógica esbozada anteriormente, el valor de la ingeniería (a efectos de obtener la referencia necesaria para saber si estamos o no ante "precios reducidos") debería ser el coste total de producción, conforme a los libros llevados por el comprador y de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

De otro lado, y para efectos de establecer el monto a ser ajustado, sería razonable, en principio, que el mismo sea equivalente a la diferencia entre el valor de adquisición o de producción, según corresponda, menos el precio efectivamente pagado (o por pagar) por el vendedor (que fabricará el equipo o máquina) al comprador (que proporcionó el diseño de ingeniería), dado que resultaría lógico que el vendedor costee e incluya en el precio de venta respectivo (de la mercancía importada) aquel valor que pagó por la ingeniería adquirida. De ser este el caso, se tendría que el monto equivalente al "precio reducido" por la ingeniería adquirida ya habría tributado en aduanas al haber sido incluido en la factura expedida con ocasión de la compraventa internacional y que, por tal razón, no debería ser adicionado, vía ajuste, al precio realmente pagado o por pagar por la

mercancía importada en función al artículo 8 del Acuerdo.

Ahora, al no existir una regla de *minimis* que resulte de aplicación al supuesto de ajuste objeto de análisis, el ajuste relativo a la ingeniería suministrada a un "precio reducido" debería ser efectuado, sobre las pautas antes mencionadas, con prescindencia del precio (cantidad dineraria) al que el comprador (proveedor de la ingeniería) haya vendido el diseño de ingeniería al vendedor (fabricante del equipo o máquina).

- *Suministro directo o indirecto.*-

Finalmente, es de indicar que resulta irrelevante quién sea la persona que remita los planos de ingeniería (ya sea por vía *e-mail* o por correo convencional) al vendedor. Es decir, el remitente podría ser el desarrollador de la ingeniería, el propio comprador (cuando sea él quien desarrolló la ingeniería) o, incluso, un tercero (representante del comprador, por ejemplo) quien actúe como remitente. Como se aprecia, lo importante no es quién remite al vendedor el diseño la ingeniería, sino quién asume el coste de la misma.

- El valor de los servicios no debe haber sido ya incluido en el precio realmente pagado o por pagar

A tenor de lo expuesto con anterioridad, resulta evidente que ningún ajuste podría ser efectuado en caso que el valor de la ingeniería ya se encuentre incluido en el precio realmente pagado o por pagar por el comprador al vendedor. Ello operaría en caso que el vendedor desarrolle a su costo la ingeniería requerida o que la misma sea suministrada por el comprador al coste de adquisición o producción, según corresponda.

IV. CONSIDERACIONES EN TORNO AL TÉRMINO "VALOR DEBIDAMENTE REPARTIDO"

Finalmente, es de señalar que luego de haber determinado el monto de ajuste por servicios de ingeniería que corresponda ser efectuado en

¹⁴ Al respecto, la Nota General del Anexo I del Acuerdo señala que por "principios de contabilidad generalmente aceptados" se entienden aquellos sobre los que hay un consenso reconocido o que gozan de un apoyo sustancial y autorizado, en un país y un momento dados, para la determinación de qué recursos y obligaciones económicos deben registrarse como activo y pasivo, qué cambios del activo y del pasivo deben registrarse, cómo deben medirse los activos y pasivos y sus variaciones, qué información debe revelarse y en qué forma, y qué estados financieros se deben preparar; señalándose, además, que estas normas pueden consistir en orientaciones amplias de aplicación general o en usos y procedimiento detallados. En tal sentido, se señala que estos principios pueden consistir en orientaciones amplias de aplicación general o, por el contrario, en usos y procedimientos detallados.

función de las reglas y premisas antes esbozadas, corresponderá distribuir debidamente dicho monto entre los embarques de importación de las mercancías producidas sobre la base de dicha ingeniería.

Encontramos una orientación clara sobre el particular en lo señalado por la Nota Interpretativa al artículo 8 del Acuerdo¹⁵. En efecto, del análisis respectivo se aprecia que existen varias formas para repartir debidamente el valor del elemento que debe ser ajustado entre las mercancías importadas:

- Asignar el valor al primer envío (embarque).
- Repartir el valor entre el número de unidades producidas hasta el momento del primer envío (embarque).
- Repartir el valor entre el total de la producción prevista cuando existan contratos o compromisos en firme respecto de dicha producción (valor repartido entre la totalidad de embarques que sean efectuados y en función a la cantidad de mercancías que sean objeto de embarque en cada envío).

Es de mencionar que este reparto deberá efectuarse, tal como señala la Nota Interpretativa en mención, en forma razonable, adecuada a las circunstancias y de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

V. CONCLUSIONES

De lo desarrollado en el presente artículo se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- En aquellos casos en los que resulte de aplicación el Método del Valor de Transacción, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas sólo podría ser incrementado si es que se verifica que el vendedor ha condicionado la venta al hecho que el comprador, además del pago del precio de venta, también adquiera determinada ingeniería, obligándose al pago de su precio. En estos casos, tal condicionamiento actuaría a modo de puente conector o enlace entre el valor del bien físico (mercancía) y el valor del

servicio, originando que la operación cuente con un "valor de conjunto" que constituiría la base para la determinación del respectivo valor en aduana.

- En aquellos casos en los que resulte de aplicación el Método del Valor de Transacción, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas sólo podría ser ajustado con ocasión de los pagos efectuados por servicios de ingeniería si es que se cumplen con todos y cada uno de los requisitos establecidos para ello por el Acuerdo. La falta de uno de estos requisitos no permitiría que el precio realmente pagado o por pagar pueda ser objeto de ajustes.
- La lógica de efectuar ajustes al valor en aduana por concepto de servicios de ingeniería (y, en general, por cualquier otro servicio o prestación) estriba en el hecho de verificar la existencia de un "valor" que, debiendo estar presente, no fue considerado en la estructura de costos del vendedor debido a que éste no lo asumió (en todo o en parte). Así, al no estar dicho "valor" incorporado en el precio de venta de las mercancías importadas, debería ser declarado en forma independiente a dicho precio en la respectiva declaración aduanera.

Queda claro que ningún ajuste podría ser efectuado en caso que el referido "valor" haya sido incorporado en el precio de venta facturado.

- Cuando los diseños de ingeniería corran por cuenta de empresas ubicadas tanto en el país de importación cuanto fuera de él, resultaría útil recurrir al criterio de la "cantidad de horas/costo horario" a efectos de determinar el valor de aquella ingeniería realizada fuera del país de importación (que es, en definitiva, aquella que podría ser objeto de ajuste). En caso que la ingeniería sea desarrollada por ingenieros ubicados físicamente tanto en el país de importación cuanto fuera de él, resultaría razonable utilizar el domicilio de la persona jurídica para la cual estos laboran como pauta de referencia a efectos de deter-

¹⁵ Si bien la orientación en relación a la forma en que deberá repartirse el valor del ajuste se encuentra relacionada con el ítem ii) del literal b) del numeral 1 del artículo 8 del Acuerdo (herramientas, matrices, moldes y elementos análogos), consideramos que dicha orientación constituye un criterio de aplicación general para cualquier ajuste que, sobre la base de lo señalado en el mencionado literal b), deba ser efectuado.

minar si la ingeniería ha sido o no desarrollada fuera del país de importación.

- La ingeniería cuyo valor resulta “ajustable” es aquella necesaria para la producción de las mercancías importadas, es decir, aquella imprescindible para que las mercancías puedan cobrar existencia física (ingeniería asociada a mercancías hechas a pedido).

Aquella mercancía que no está relacionada directamente a la producción de las mercancías importadas, no deberá ser tomada en consideración a efectos del cálculo del monto del ajuste. En estos casos, se deberá contar con datos objetivos y cuantificables que permitan discriminar entre aquella ingeniería que será objeto del ajuste (la relativa a la producción de las mercancías importadas) y aquella que no lo será (la relativa a la producción de mercancías nacionales o la relacionada con otros aspectos del proyecto como, por ejemplo, ingeniería de manejo de suelos, ingeniería de estructuras, etcétera).

- Para determinar si la ingeniería fue suministrada por el comprador al vendedor a “un precio reducido” podría resultar útil recurrir al criterio establecido en el Comentario 18.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMC en el sentido de considerar a un precio como “reducido” cuando aquél sea inferior al costo de adquisición (en aquellos casos en que el comprador no está vinculado con su proveedor) o al costo de producción (en aquellos casos en que el comprador está vinculado con su proveedor o en aquellos en donde quien desarrolla la ingeniería sea el propio comprador).

La Nota Interpretativa al artículo 8 del Acuerdo podría ser tomada como pauta de orientación en lo relativo a la forma en que el valor de la ingeniería podría ser repartido. Las disposiciones de esta Nota Interpretativa resultarían especialmente de utilidad cuando las mercancías (que fueron producidas sobre la base de dicha ingeniería) arriben al país en varios embarques.