

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LA VALORACIÓN EN ADUANA. COMENTARIOS A LA GUÍA DE LA OMA VERSIÓN 1.0 (JUNIO 2015)

Horacio Félix Alais

Universidad Austral. Universidad de Buenos Aires. Universidad de La Plata
halais@alaisdepalacios.com.ar

Recibido: 30/04/2020

Aceptado: 15/05/2020

Resumen

La *Guía de la OMA sobre la Valoración en Aduana y Precios de Transferencia* se elaboró para suministrar a los funcionarios aduaneros y de las administraciones tributarias, con competencia en el estudio de las bases imponibles de los derechos de importación y de tributos internos (Renta, IVA), respectivamente, y también a los usuarios en general una serie de criterios objetivos e interpretaciones ante las dificultades que se presentan para una misma operación de compraventa internacional la incidencia que tiene el método de valoración establecido por el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del GATT/OMC y el régimen de Precios de Transferencia. Al tratarse de metodologías distintas para aplicar tributos sobre la que se estructuran estos regímenes y por la posibilidad de obtener sobre una misma realidad determinaciones tributarias diferentes, es que desde la Organización Mundial de Aduanas y con la participación de la OCDE estudiaron los aspectos comunes que se pueden encontrar y disponer para que, de este modo, se obtengan resultados coherentes y permitir que las empresas multinacionales puedan fijar precios que satisfagan los estándares aceptados por las aduanas y las administraciones tributarias.

Palabras clave: valor en aduana, precios de transferencia, Organización Mundial de Aduanas, investigación de valor, acuerdos anticipados de precios, resoluciones anticipadas, auditoría.

Transfer pricing and Customs valuation. Comments on WCO Guide Version 1.0 (June 2015)

Abstract

The *WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing* was prepared to provide customs and tax administration officials, with competence in the study of the taxable bases of import duties

and internal taxes (Income, VAT) respectively, and also users in general, with a series of objective criteria and interpretations in view of the difficulties that arise for the same international purchase-sale operation from the impact of the valuation method established by the Agreement on Implementation of Article VII of the GATT/WTO and the Transfer Pricing regime.

Since they are different methodologies to apply taxes on which these regimes are structured and because of the possibility of obtaining different tax determinations on the same reality, the World Customs Organization, with the participation of the OECD, studied the common aspects that can be found and arranged so that consistent results are obtained and to enable multinational companies to set prices that meet the standards accepted by customs and tax administrations.

Key words: Customs value, transfer pricing, World Customs Organization, value research, advance price agreements, advance resolutions, audit.

1. Introducción

Han pasado algunos años desde que la Organización Mundial de Aduanas (OMA) publicara la *Guía sobre la Valoración en Aduana y Precios de Transferencia* (2018) (en adelante, la Guía), que tuvo como finalidad, según su introducción, la de asistir a los funcionarios aduaneros que están a cargo de la política de valoración en aduana y que realizan auditorías y fiscalizaciones de aquellas empresas vinculadas al comercio exterior.

Se pone de manifiesto que no brinda un enfoque definitivo sobre cómo abordar este asunto y resalta que en el ámbito del Comité Técnico de Valoración en Aduana (CTVA)¹ se continúa debatiendo. Pero se afirma que constituye un marco contextual técnico y ofrece posibles soluciones sobre cómo proceder, además de compartir ideas y prácticas comerciales usuales.²

2. El tema central de debate

La Guía advierte las tensiones conflictivas que se presentan en la importación de mercaderías en el área de la valoración, en la que el objetivo de la autoridad

1 Es el organismo al que le compete considerar interpretaciones técnicas sobre asuntos de valoración en aduana creado por el Acuerdo de Valor del GATT/OMC y que cuenta con el auspicio de la Organización Mundial de Aduanas. Busca suministrar asesoramiento sobre cuestiones técnicas concretas, si así lo solicitan los miembros o un grupo especial en el marco de una diferencia.

2 Se agradecen los aportes generosos para la realización de este estudio de los Dres. Santiago Ibáñez Marsilla, Sara Armella, Achim Rogmann, Julio Guadalupe Bascones, Germán Pardo Carrero, Bryce Blegen y Rosaldo Trevisan, miembros de la Academia Internacional de Derecho Aduanero, y de Mañez Guzmán.

aduanera es que todos los elementos que integran el valor en aduana estén declarados y, por lo tanto, no esté subvalorado, pero dicha situación se tensiona por el hecho de que la autoridad tributaria tiene su foco en determinar que el precio de transferencias no incluya elementos inadecuados y, por ende, no esté sobrevalorado.

Por otra parte, debe recordarse que el precio impuesto a la transferencia, venta o prestación de bienes o servicios entre partes vinculadas es determinado, a efectos fiscales, bajo el principio internacionalmente reconocido como *arm's length*, el cual establece que los precios de transferencia entre entidades vinculadas deberán ser valorados como si hubieran sido fijados por partes independientes en condiciones de pura competencia: en transacciones y bajo circunstancias similares.³

De modo que el precio de transferencia es el resultado económico de la valoración del rendimiento con fines específicos y, a diferencia del precio de mercado, no está formado por la oferta y la demanda.⁴ Con la creciente globalización de las funciones operativas dentro del grupo, las cadenas de valor agregado más complejas y una amplia descentralización de las responsabilidades determinan que los precios de transferencia sean cada vez más difíciles de calcular.

Por ello, los precios de transferencia son un importante instrumento de control. El diseño y la valoración de los suministros dentro del grupo tienen principalmente funciones de gestión empresarial diferentes y posiblemente contradictorias. El significado de un precio de transferencia no solo se analiza desde un punto de vista comercial, sino que, además, regula la distribución de los ingresos fiscales a los fiscos implicados. Como consecuencia del principio de separación reconocido internacionalmente, cada empresa del grupo es tratada como una entidad imponible. No son los beneficios totales del grupo los que están sujetos a impuestos, sino los beneficios generados por las empresas individuales del grupo.⁵

3 Cfr. Sánchez de Castro Martín-Luengo (2019), donde se remarca que la idea del principio *arm's length* es simular cuál habría sido el precio fijado para la transacción entre las partes vinculadas si esta hubiera sido efectuada por partes independientes, es decir, se efectúa una especie de ficción legal a través de la cual se pretende, en última instancia, que las partes vinculadas sean gravadas como si hubieran actuado como partes independientes en un mercado dirigido por el principio de plena competencia.

4 La OCDE define los precios de transferencia como los valores a los que transan las empresas que están vinculadas, que, a diferencia de los precios de mercado, pueden estar influenciados o no por las leyes del mercado, de modo que para ella no necesariamente incumple el estándar *arm's length*, por lo que se anima a las administraciones tributarias a no prejuzgar en este sentido.

5 Cfr. Möller (2004, pp. 2-5).

En el contexto de la maximización de los beneficios, puede ser útil transferir estos a las empresas del grupo fijando el precio de transferencia domiciliado en determinados países. La ventaja puede consistir en la reducción de la carga fiscal en esos Estados y, por lo tanto, en un impacto final en el tipo impositivo del grupo en su conjunto. Esto, de hecho, implica que tenga atisbos de influencia en la vinculación de las empresas de un mismo grupo y que pueda ser observado desde la perspectiva de la valoración aduanera.

Por ello, debe considerarse que la declaración de valor en una destinación aduanera es un elemento esencial por los efectos que genera y se basa, por su parte, en los principios de veracidad y exactitud, ya que constituye una declaración jurada⁶ y puede tener consecuencias no solo tributarias, sino también infraccionales.⁷

A priori, parece un dilema de imposible solución o coordinación, por la finalidad de cada régimen y por tratarse de una misma actividad económica que realiza una empresa multinacional (EMN).

Massimo Fabio (2017, pp. 277-278) recuerda que el valor de transacción entre dos entidades distintas del mismo grupo multinacional constituye la base de valoración para el cálculo de los tributos aduaneros.

La autoridad aduanera puede investigar si esa vinculación influye en la determinación del precio conforme a las reglas del Acuerdo de Valor del GATT/OMC (en adelante, el Acuerdo).

Con un enfoque totalmente aduanero sobre la posible determinación de un valor inferior del valor real, la pregunta que subyace es si este puede ser ajustado, sobre todo cuando las EMN disponen de un precio de transferencia aprobado por la administración tributaria.

Esto introduce la cuestión de analizar si ambos sistemas de determinación de valor tienen que ser considerados de una manera única o uniforme a efectos de determinar cómo proceder respecto al precio de transferencia, los derechos de aduana y el IVA.

El autor indica que la Guía reitera que el método para determinar el valor en aduana remite al Acuerdo sobre la Aplicación del artículo VII del GATT

6 Cfr. artículos 224 y 234 ap. 2 del Código Aduanero Argentino.

7 Cfr. Bonzón Rafart (2020). Aquí destaca que los fenómenos relacionados con la subfacturación, sobrefacturación, planeamiento económico, fraude electrónico, evasión y/o elusión tributaria suelen ser fuente de generación tanto de distintos ilícitos tributarios como aduaneros, y que pueden resultar válidos ante el servicio aduanero y no ante la administración tributaria, para lo cual debe profundizarse el estudio de estos temas.

y que todas las naciones que se han adherido a la Organización Mundial de Comercio (OMC) tienen el deber de adoptarlo y aplicarlo. Por otra parte, coexisten en lo que respecta a la fiscalidad directa sistemas de determinación de bases imponibles especiales para las EMN, que determinan el precio de los bienes, servicios y activos comprados y vendidos que se conocen como “precio de transferencia”. Pero la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha producido, a su vez, una recomendación respecto a la metodología tendiente a aplicar a la valoración determinada por informes auditados, que se funda sobre el valor normal que es aceptado internacionalmente y, por lo tanto, utilizado por las empresas y las autoridades fiscales.

Sobre lo expuesto se observa una cuestión central consistente que, a los fines de valoración en aduana, las transacciones de importación que se realizan entre dos entidades, distintas y legalmente separadas del mismo grupo económico, son consideradas como “transacciones de partes vinculadas”.⁸ Tales transacciones deben ser examinadas por la aduana para determinar si el precio declarado para las mercancías importadas está “influenciado” por la relación existente. En otras palabras, ¿el precio al que las mercancías han sido vendidas está en un nivel inferior al que hubiesen sido vendidas si las partes no estuvieran vinculadas y el precio se hubiera negociado?

En este marco, las EMN tienen una responsabilidad fiscal directa sobre las ganancias de la compañía en la mayoría de los países alrededor del mundo. La OCDE ha desarrollado directrices sobre cómo aplicar esta metodología al momento de establecer o aprobar precios de transferencia.

A modo de síntesis, plantea otro interrogante: si a partir de un precio de transferencia determinado por las EMN y aprobado por la administración fiscal para operaciones de importación y exportación, ¿son precios que afectan el valor real de transacción a los fines aduaneros por vinculación? O, dicho de otra manera, disponer de un acuerdo sobre los precios de transferencia ¿necesariamente determina que el precio para las importaciones se encuentra influenciado? Y esto es lo que ha generado debates en la doctrina.

Hay que considerar las particulares características que ambos sistemas tienen, ya que por sustentarse en principios objetivos aparentemente contradictorios, la determinación del valor en aduana a los fines de la aplicación de los tributos *ad valorem* se basa en la noción positiva del valor de la mercadería, que deriva del valor de transacción con los ajustes que puedan corresponder conforme al

8 Cfr. Tal como está definido en el artículo 15.4 del Acuerdo de Valoración.

artículo 8 del Acuerdo, mientras que el régimen de precios de transferencia, en síntesis, constituye una metodología teórica que las empresas multinacionales desarrollan a partir de pautas determinadas para justificar precios a los fines del cálculo de impuesto a las ganancias –o a la renta, según como se la denomine–, y que se acuerda con las administraciones tributarias.

En efecto, Julio Carlos Lascano (2003, pp. 116-119) señala que la manipulación de los precios de transferencia entre empresas vinculadas apunta regularmente a modificar la base imponible de los derechos de aduana, derechos *anti-dumping* o compensatorios, o de los tributos interiores que gravan la actividad de las compañías afiliadas (impuesto a las ganancias), minimizar los efectos de los controles de cambios o reducir los dividendos correspondientes a los socios nacionales de la compañía, redistribuyendo por esta vía los costos y las ganancias de manera que sus ganancias figuren realizadas allí donde los impuestos y controles resulten más favorables. Pero el precio de venta entre estas empresas no es motivo de cuestionamiento desde la perspectiva del artículo 1 del Acuerdo de Valoración, sino en la medida en la que esa vinculación haya influido en los precios, es decir que no se haya fijado con arreglo a los precios corrientes de mercado que habrían fijado dos contratantes independientes entre sí para las mismas mercaderías y en las mismas circunstancias.

Enrique Barreira (2001/2002) destaca también los intereses contrapuestos de la administración aduanera y de la administración de la tributación interior en el control de los precios declarados por las transacciones internacionales entre empresas vinculadas.

Menciona que en materia de importación el interés de la aduana suele ser el de combatir la declaración aduanera de valores inferiores a los reales, procurando ajustarlos a fin de obtener una mayor base imponible para la aplicación de los derechos de importación. Por el contrario, el interés del organismo recaudador de los impuestos a la renta suele ver con buenos ojos que los valores de importación sean bajos, pues, de esta manera, se incrementa la renta originada en la reventa que se produce en su propia jurisdicción, con lo cual hay mayor probabilidad de obtener un margen de ganancia superior y, por ende, una base imponible mayor en función del margen de utilidad obtenido por la diferencia entre la venta doméstica y la compra en el exterior. Por ello, concluye que resulta paradójico que dos organismos del mismo Estado utilicen sus poderes de fiscalización sobre los operadores de comercio exterior en la búsqueda de intereses tan contrapuestos, lo que conduce al dilema que siempre se le presenta al importador de estar sometido a una investigación de valor por parte del servicio

aduanero y que no satisfaga al organismo de recaudación interna, redundando en inseguridad jurídica a estos operadores (Barreira, 2001/2002, pp. 115-116).

Pablo González Bianchi y Flavia Figueredo (2018, p. 26) siguen esta línea expuesta por Barreira sobre la existencia de dos sistemas tendientes al ajuste del mismo valor de transacción con métodos diferentes y con finalidades distintas. Observan que tal circunstancia resulta paradójica, ya que el importador se encuentra entre dos fuegos, siendo amenazado con una investigación acerca del valor declarado por la sospecha de que este sea considerado alto o bajo de acuerdo con un patrón de difícil determinación, con lo que puede existir la afectación del principio de seguridad jurídica.

Por su parte, Juan Martín Jovanovich (2005/2006, pp. 76-77) ha sostenido el poco debate que se ha dado sobre la armonización de las normas impositivas y aduaneras sobre precios de transferencia, teniendo en cuenta que esas normas son utilizadas en forma permanente tanto por las administraciones tributarias como aduaneras para establecer si los precios de las operaciones entre personas vinculadas son aceptables a efectos de calcular las bases imponibles del impuesto a la renta y de los derechos de importación. Si se tienen en cuenta los intereses contrapuestos de dichas administraciones (que en muchos países –como es el caso de Argentina– forman parte del mismo organismo autárquico), resulta notable que los contribuyentes/importadores no hayan requerido a dichas administraciones homogeneidad en el tratamiento otorgado a sus valores de transacción.

Jovanovich (2005/2006) destaca un punto interesante cuando afirma:

[...] Esto quizás forme parte de una creencia que, entendemos, es infundada: que el régimen de precios de transferencia contemplado en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 es diferente e incompatible con los regímenes de precios de transferencia establecidos en las leyes de impuesto a la renta de aquellos países que han adoptado, en forma más o menos fiel, las Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias (en adelante, las “Directrices”) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). La creencia mencionada puede tener como origen un enfoque erróneo sobre las normas cuya armonización se pretende. Dada la similitud entre los métodos secuenciales establecidos en los arts. 2, 3, 5, 6 y 7 del Acuerdo con los métodos tradicionales de las Directrices, se tiende a compararlos y a marcar sus diferencias, lo cual constituye un grave error. Los métodos de los arts. 2, 3, 5, 6 y 7 del Acuerdo entran en juego cuando la empresa multinacional no ha logrado defender apropiadamente sus precios de transferencia. A partir de ese momento,

arribar a un resultado uniforme en sede aduanera e impositiva se hará más difícil, pues los mencionados métodos, su sistema de aplicación y el momento en el que son aplicados son diferentes a aquéllos previstos en las Directrices [...]. (p. 76)

Conforme a este enfoque sobre la base del trabajo que presentara en la Reunión Temática de la Vigésima Sesión del Comité Técnico de Valoración en Aduanas de la OMA en abril de 2005 en Bruselas, Jovanovich señala que la armonización de normas impositivas y aduaneras sobre precios de transferencia solo intenta alcanzar situaciones en las que existen compraventas internacionales de mercaderías (no otras operaciones internacionales, tales como *leasing*, transferencias entre casa matriz y sucursal u otras transacciones que no se encuentren comprendidas en el concepto de “venta”, tal como se lo define en la Opinión Consultiva 1.15) y, además, un valor de transacción que sea aceptable en los términos de los incisos a), b) y c) del artículo 1.1 del Acuerdo. Si estas condiciones no estuvieran presentes, el método del valor de transacción se rechazaría como base de valoración, resultando de aplicación los valores en aduana establecidos en los artículos 2 a 7 del Acuerdo, los cuales no siempre son consistentes con los precios determinados con base en las Directrices. A su vez, la armonización de esas normas se limita a las relativas al examen de las circunstancias de la venta a efectos de determinar si el precio cumple con la condición establecida en el inciso d) del artículo 1.1 del Acuerdo.

Lo que se sugiere es la utilización de un sistema uniforme de reglas a efectos tributarios y aduaneros para que las EMN fijen sus precios y las administraciones tributarias y aduaneras examinen las circunstancias de la venta a efectos de determinar si la vinculación influyó en el precio.

Por tal motivo, concluye que no se pretende que la armonización de normas tributarias y aduaneras se prolongue a aquellas situaciones en las cuales el valor de transacción ya ha sido rechazado ni que las normas tributarias tengan incidencia alguna sobre los métodos de valoración de los artículos 2 a 7 del Acuerdo.

Gilberto Ramos Fernández (2008, pp. 423-424), haciéndose eco de estas posiciones doctrinarias, identifica a un grupo que se muestra a favor de la convergencia entre los precios de transferencia y la valoración aduanera tal como lo auspicia la OCDE, sin perjuicio de recordar que el secretario general de la OMA, Kunio Mikuriya (2006),⁹ insiste en la existencia de ambas posiciones

9 Mikuriya (2006) expone que han surgido dos escuelas de pensamiento respecto al tema en cuestión: los que consideran que la convergencia de las normas es deseable y factible y los que son cautelosos con este enfoque. Los que están a favor de la convergencia señalan que podría surgir una cuestión de credibilidad si existieran dos conjuntos de reglas sobre la determinación del valor dentro de un

antagónicas. Menciona que el motivo para apoyar la convergencia se fundaría en la credibilidad de las autoridades de un mismo país al aplicar distintas reglas de valoración y, por otro lado, los que se muestran cautelosos al considerar que los dos sistemas de valoración se basan en principios y metodologías diferentes que tienen consecuencias teóricas y prácticas distintas.

No obstante lo dicho, cita algo que ya fue mencionado por otros autores: que las EMN pueden tener incentivos económicos contrapuestos en cuanto a la valoración de sus operaciones de importación en la medida en que si bien la asignación de un valor en aduana bajo les permitiría el pago de derechos arancelarios menores, un valor en aduana alto elevaría el costo de adquisición del bien importado, lo cual repercutiría en la obtención de una renta imponible menor cuando es vendido.

En Colombia, el planteo conceptual resulta igual a lo hasta aquí expresado. A tal fin, Nidia Barreto Cruz y Bibiana Buitrago Duarte (2015)¹⁰ resaltan que, para algunos, la doble atribución de valor que se realiza respecto a mercancías importadas por empresas vinculadas, en vista a la determinación del impuesto a la renta y de los tributos aduaneros, parece contraponerse a la cuestión de la unidad de la administración que le exige ser coherente con sus actos propios; al tiempo que parece justificarse su implementación en el “principio de estanqueidad de las valoraciones”, que se funda en la idea de que cada entidad impositiva obedece a naturalezas diversas y es aplicada por órganos diferentes, siendo admisible la separación entre ambas valoraciones. Estas formulaciones de unidad por oposición a estanqueidad de valoraciones, que son el punto base de discusión para cualquier trabajo o análisis que se pretenda abordar sobre la conexidad e impacto entre los precios de transferencia y la valoración aduanera,

Gobierno, pero esta situación da lugar a mayores costos de cumplimiento para las empresas y a una mayor aplicación de la ley. Los proponentes sugieren que, dado que las disposiciones sobre la parte conexa a las transacciones del Acuerdo de la OMC sobre Valoración en Aduana son relativamente concisas en comparación con las más precisas y amplias directrices de la OCDE sobre los precios de transferencia, y podría haber un espacio para desarrollar directrices o explicaciones, interpretaciones y notas aclaratorias para su mejor aplicación, por lo que concluye que este enfoque no implica la revisión del Acuerdo de la OMC, sino que tiene por objeto facilitar y complementar la aplicación adecuada de las normas vigentes de la OMC, otorgando un elemento de elección a las aduanas.

- 10 Barreto Cruz y Buitrago Duarte (2015) recomiendan que en un escenario más esquemático se plantea una triple dimensión de la estanqueidad, ciertamente como manifestación del principio de autonomía de las deudas tributarias, esto es: (a) “estanqueidad normativa”, en tanto las normas que regulan un tributo no pueden aplicarse a otros tributos, a menos que exista remisión legal expresa; (b) “estanqueidad procedimental”, siempre que cada procedimiento de liquidación sea independiente; y (c) “estanqueidad orgánica”, teniendo en cuenta que los organismos gestores de los tributos son estancos entre sí.

constituyen en definitiva la disyuntiva que viene planteando la doctrina internacional, y que al ser introducida en Colombia la legislación sobre precios de transferencia, estará de fondo en la aplicación simultánea con la normatividad aduanera, bien por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), los tribunales contencioso administrativos, el Consejo de Estado y, en últimas, los contribuyentes. En otros términos, concluyen que podría pensarse que la estanqueidad no es más que una manifestación del “principio de autonomía de las deudas tributarias”, que hace predicar de estas unos supuestos de hecho, unos procedimientos y unos órganos especiales para su cobro.

El tema de la estanqueidad de las valoraciones como principio ya fue abordado hace tiempo por Santiago Ibáñez Marsilla (2002, pp. 45-50), quien recuerda que este concepto fue acuñado por una sentencia del Tribunal Supremo del 20 de noviembre de 1971 (RA 1971, 4788), en el cual

la valoración practicada en relación con un determinado impuesto no puede constituirse en parámetro que condicione la valoración que tenga que alcanzarse para la aplicación de otro impuesto distinto, dado que los diferentes impuestos constituyen al menos a estos efectos, compartimentos estancos entre los que no cabe establecer un vínculo. (Ibáñez Marsilla (2002, p. 63)

Este autor observa que, ante este fenómeno, la jurisprudencia creyó encontrar en la personalidad única de la administración motivo suficiente para justificar la vinculación entre las distintas valoraciones, puesto que admitir lo contrario iría en perjuicio de la seguridad jurídica y la buena fe impone coherencia con los actos propios.

Su tesis sobre este tema parte de considerar que el valor no es una propiedad inherente a los bienes, sino que es una atribución que les dan las personas. Tal atribución no es indiferente a las condiciones y circunstancias en las que esta se efectúa, y tampoco es absoluta ya que está sometida a cambios constantes, lo que conduce a que los valores sean relativos. Pero esta cualidad no debe confundirse con los mecanismos de determinación de valores. De modo que, para los mismos bienes, el resultado de aplicar una u otra norma no puede conducir a resultados dispares. Por ello, observa un afianzamiento de la tesis de la unidad no como dogma, sino en función de lo que resulte del análisis de las normas reguladoras de los tributos implicados.

Gustavo Adolfo Lorenzo Ortiz y Juan Camilo De Bedout Grajales (2019) aportan a esta cuestión que la tarea de armonizar ambos regímenes no es simple, pero tampoco imposible, y esta armonización constituye precisamente un

camino idóneo para los nuevos desafíos del comercio moderno. Señalan que si ambos regímenes proponen la existencia de valores libres de mercado carentes de influencias internas generadas por la calidad de las partes involucradas en la operación, el resultado debe ser coherente en ambos aspectos y no distinto y sobre temporalidades diferentes. La armonización propuesta se configura incluso en forma autónoma en la práctica, ya que la administración tributaria inicia en forma general la controversia de valoración aduanera con sustento en el contenido del estudio de precios de transferencia, puesto que la relación entre ambas regulaciones es innegable y esta circunstancia deviene en un argumento adicional para unificar dicho tratamiento impositivo. Vale reiterar que la propuesta de “armonización” de los regímenes de valoración aduanera y precios de transferencia debería iniciarse con la integralidad y transversalidad de las diferentes divisiones de la administración tributaria, lo que impone una definición de políticas comunes, únicas y transversales para toda la entidad, donde se establezcan los objetivos (entre ellos, por supuesto, el recaudo) y los procesos y procedimientos para llevar a feliz término tales objetivos. Esto supone un accionar armónico, integrado y eficaz de la administración, donde se adelanten las investigaciones que realmente correspondan a infracciones o violaciones de la ley vigente.

Luis Eduardo Natera Niño de Rivera (2015, pp. 124-126) ha mencionado algo ya comentado por otros autores: que a pesar de la diferencia apuntada, resulta evidente que el propósito que persiguen las metodologías establecidas, tanto para precios de transferencia como para valoración aduanera, es muy similar: (a) las reglas de valoración para efectos aduaneros buscan determinar si un valor de importación ha sido influenciado por la vinculación entre las partes; y (b) las reglas de precios de transferencia buscan determinar un precio que cumpla con el *arm's length principle*.

Este autor cita que ambos casos tienen como elemento común el asegurarse que el valor de las transacciones sea determinado como lo harían partes independientes bajo condiciones de mercado. Es en este sentido que las guías han sido emitidas, es decir, con el propósito de definir la apropiada utilización de la información contenida en los estudios de precios de transferencia, que permita a las aduanas cerciorarse de que el valor de las mercancías establecido entre partes vinculadas no se encuentra influenciado por la relación existente. Pero también resalta que la perspectiva y los objetivos de cada enfoque son opuestos, la función de la autoridad aduanera será la de verificar que todos los elementos apropiados se encuentren incluidos en el valor en aduana de las mercancías con el propósito de que estas no se encuentren subvaluadas.

También Fabio (2017, pp. 275-276) recuerda que el tema bajo estudio ha sido una de las mayores preocupaciones de la comunidad comercial, lo que condujo a la OMA a realizar un análisis riguroso, con laudable transparencia, indicando que los ajustes de los precios de transferencia en las aduanas deben estudiarse a nivel global para evitar inconsistencias, las cuales se presentan porque solo algunas administraciones aduaneras evolucionadas tienen en cuenta los ajustes tanto cuando aumentan (previendo un pago adicional de derechos por el aumento del valor) como cuando el cambio es en disminución (reconociendo el reembolso legítimo), mientras que otras muchas administraciones aduaneras no lo tienen en cuenta y, cuando proceden, se centran únicamente en los posibles cambios al alza con miras a poder imponer un derecho más elevado como resultado de la evaluación de los ajustes.

Las EMN, por la forma que tienen de gestionar la política de precios de transferencia y los ajustes que legítimamente puedan corresponder *a posteriori*, les genera preocupación por la actitud que puedan tener las administraciones tributarias, de manera que una solución es que gestionen Acuerdos de Precios Avanzados (APA). Pero en esta línea concluye que no se ha adoptado todavía expresamente ningún instrumento de carácter estrictamente aduanero, dejando la posibilidad de que cada autoridad aduanera establezca procedimientos *ad hoc* y, en este sentido, la Guía permite disponer de una ruta a seguir y pautas a considerar.

Ibáñez Marsilla (2002, pp. 47-49) ha estudiado particularmente este dilema en diversos trabajos doctrinarios haciéndose eco de los inconvenientes señalados, pero parte del hecho de que algunas mercaderías que se importan se incorporan al tráfico económico del país de importación, lo que implica que luego es objeto de una ulterior actividad económica que puede ser susceptible de ser gravada por diversos impuestos, como ya se ha visto. Pero enuncia una vez más que la dificultad de la cuestión se encuentra en la divergencia de las valoraciones que pueden obtenerse por los efectos que ello causa, de manera que, en la mayoría de las ocasiones, el importador preferiría optar por un valor en aduana alto si eso le permite después poder acreditar un valor de adquisición también alto, y ello porque el incremento de base imponible en un impuesto (el que grava la importación) iría acompañado de una correlativa disminución en el otro (en el impuesto a las sociedades), siendo que los tipos del arancel suelen ser sensiblemente inferiores a los de este, de modo que, calculada de forma conjunta la cuantía a pagar por los dos, sería interior (Ibáñez Marsilla, 2011, pp. 73-74).

A igual conclusión llega Carlos Herrero Mallol (1999, p. 120) al indicar que,

ante dicha situación, la administración tributaria encargada de comprobar la base imponible del impuesto sobre la renta pretenderá evitar que se encubra una transferencia de beneficios al exterior y, en ese caso, ajustar a la baja el precio pagado.

Por su parte, y dentro del mismo concepto, Andrea Musselli y Alberto Carlo Musselli (2000, p. 52) concluyen que el precio de libre competencia ha sido aplicado por varias administraciones aduaneras para confrontarlo al valor de importación declarado por partes vinculadas y respecto a valores de importación de empresas independientes, y que para evitar los problemas ya citados se recomienda que las administraciones intercambien información sin dejar de reconocer la finalidad distinta de las valoraciones en cuestión.

Otra cuestión para considerar es lo afirmado por Thomas Möller (2004, pp. 6-10) cuando indica que la valoración aduanera se complica cuando se tienen en cuenta otros factores, como la posible influencia del vendedor y del comprador en el precio, como ocurre en un grupo de empresas. Los denominados “precios de transferencia” plantean dudas sobre la influencia de los precios y llevan a que la administración de aduanas examine las circunstancias de la operación de compra. Para disiparlas es necesario un procedimiento de reconocimiento que incluya también el principio de acuerdo en condiciones de igualdad. Si se comprueba que existe influencia, ello conduce a la inaplicabilidad del método del valor de transacción y al examen riguroso de otros métodos de valoración en aduana por parte de la administración de aduanas. La valoración de las entregas entre empresas de terceros países es un problema común en materia de impuestos y aduanas. Al basarse en un precio de transferencia, la transacción uniforme plantea automáticamente la cuestión de la valoración uniforme. Una importante característica común de la valoración para impuestos y aduanas es el elemento de comparación, a fin de excluir la posibilidad de influir en el precio de transferencia debido a la afiliación dentro del grupo.

Finalmente, resulta de interés el aporte de Richard Thompson Ainsworth (2007, pp. 1-6) cuando afirma que en la mayoría de las jurisdicciones hay tres esferas distintas de análisis de los precios de transferencia por la incidencia que tiene: el impuesto sobre la renta, las aduanas y el IVA, y que si bien comparten objetivos de política, terminología y metodologías, los sistemas de precios de transferencia no están en armonía.

Las empresas consideran que esta falta de armonía es costosa y problemática, pero también se presenta como una oportunidad de planificación. La puerta está abierta al arbitraje (administración tributaria/EMN). Las partes relaciona-

das juegan una partida de ajedrez tridimensional con las autoridades fiscales siempre que estructuran las transacciones transfronterizas. La planificación de los contribuyentes a través de este complejo laberinto de reglas a menudo deja al Tesoro con un problema de precios de transferencia en tres direcciones, encontrando a las autoridades fiscales descoordinadas y a veces poco colaboradoras entre sí.

Ainsworth (2007) se pregunta qué pasaría si se armonizaran las normas sobre precios de transferencia dentro de una jurisdicción. En su respuesta, señala que la OMA y la OCDE han examinado esta cuestión. Pero pareciera que esta labor se vería facilitada si se aplicara un solo conjunto de normas sobre precios de transferencia, independientemente del impuesto del que se trate. Sin embargo, para evitar la doble tributación (o la doble no tributación), las normas nacionales también deben armonizarse internacionalmente (entre las jurisdicciones).

En esa línea, Ainsworth (2007) se pregunta qué acontecería si se armonizaran las normas sobre precios de transferencia dentro de las jurisdicciones y entre ellas (armonización vertical y horizontal). Indica que, mediante una serie de conferencias, la OMA y la OCDE han emprendido una evaluación de amplio alcance de los actuales regímenes de precios de transferencia para ver si se puede forjar una metodología armonizada de fijación de precios. Como era de esperar, esto aconteció y se llegó a la conclusión de que era necesario: (a) examinar más a fondo la cuestión; (b) que la armonización exigiría ajustes por todas las partes; y (c) que era preciso determinar proyectos piloto o estudios de casos en materia de armonización.

Este autor aporta que, ante el problema propuesto, solo puede darse una respuesta afirmativa a la cuestión de la armonización de la OMA/OCDE a través de la tecnología, implementando un sistema automatizado que ha de permitir equilibrar las pautas de determinación del correcto precio de transferencia y que determine correctamente el impuesto sobre la renta, las aduanas y el IVA.

Asimismo, tiene en consideración que las diferencias inherentes que se encuentran en el impuesto sobre la renta anual son casi imposibles de armonizar con los impuestos sobre las transacciones, como las aduanas y el IVA, si solo se considera que sea una única y monolítica norma de precios de transferencia. Sí, en cambio, imagina una norma que emplee reglas flexibles e integradas, en la que se reúnan elementos armonizados por separado (verticales y horizontales) en un sistema automatizado certificado, y entonces se podrá realizar una norma armonizada de precios de transferencia.

Por ello, Ainsworth (2007) concluye que la armonización directa de las normas del impuesto sobre la renta y las normas aduaneras es una labor casi imposible. La búsqueda del impuesto sobre la renta para obtener ingresos imponibles reales mediante los precios de transferencia entra en conflicto fundamentalmente con el uso que hacen las aduanas de los precios de transferencia para determinar los valores sustitutivos. Así, pues, la armonización solo es posible mediante el uso de una excepción aduanera permitida, un retraso en la valoración aduanera para los sistemas certificados que vincula con precisión las valoraciones (de ingresos) posteriores al valor actual de la transacción.

En los países en desarrollo, agrega que la mayoría de las EMN ya cuentan con sistemas de cumplimiento fiscal totalmente automatizados que determinan todas las medidas de cumplimiento fiscal. Al establecer las normas sobre precios de transferencia, los Gobiernos adecuarán indirectamente estos sistemas automatizados preexistentes. Pero la adecuación por sí sola no es lo que las empresas quieren, ya que lo que se busca es un esquema simple que no genere mayores costos y en el cual las partes involucradas puedan confiar en el sistema que liquida correctamente, determina bien los importes y permite sus pagos.

Ainsworth (2007) sostiene que la convergencia de los regímenes de precios de transferencia no constituye el final de la historia. Los beneficios reales de la armonización se obtienen mediante un acuerdo de precios avanzados de tecnología de la información (IT-APA). Un IT-APA, al igual que un APA tradicional, es un acuerdo voluntario iniciado por los contribuyentes, pero, en este caso, se trata de un programa informático integrado que constituye el núcleo del acuerdo y no solo los procedimientos contables y las fórmulas de precios acordadas.

Llegar a un acuerdo IT-APA es en esencia la certificación del *software*. La certificación significa la determinación por parte de la administración fiscal de que el *software*: (a) registra con exactitud la determinación de los precios de transferencia; (b) calcula correctamente el IVA y los derechos de aduana sobre la base de esos valores; (c) archiva automáticamente toda la documentación tributaria; (d) establece una interfaz con los sistemas de información financiera y los elementos de fijación de precios del impuesto sobre la renta; y (e) ajusta todas las facturas, informes tributarios y declaraciones para las decisiones de fijación de precios que se adopten más adelante.

Ainsworth (2007) toma nota de que el Comité Técnico de Valoración en Aduana ha confirmado el principio básico de que la documentación sobre precios de transferencia podría brindar información útil para la aduana con respecto a las transacciones de partes vinculadas, dependiendo de cada caso

particular, y, por lo tanto, el foco debe estar en brindar mayor asesoramiento a las aduanas sobre cómo examinar e interpretar la documentación sobre precios de transferencia que pueda resultar útil a este respecto. La otra pregunta clave que se hace es sobre el impacto de los ajustes realizados (posteriores a la importación) para fines relacionados con precios de transferencia: ¿en qué casos, si los hay, tales ajustes deberían ser tomados en cuenta por la aduana para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas?

Hay que reconocer que el aporte que hace Ainsworth (2007) en este sentido es novedoso y audaz teniendo en cuenta lo que la tecnología brinda como solución,¹¹ y debería ser evaluado por las administraciones tributarias.

3. Los vínculos de los precios de transferencia y la valoración en aduana según la Guía de la OMC

La Guía reconoce de manera expresa la similitud del objetivo de las metodologías de la valoración en aduana y de los precios de transferencia, ya que mientras que la aduana establece si un precio ha sido “influenciado” o no por la relación entre las partes, el objetivo fiscal es buscar un “precio de plena competencia”. Cada una pretende garantizar que el precio se establezca como si las partes no estuviesen vinculadas y hubiese sido negociado en condiciones normales de negocios.

Indica igualmente que hay coincidencias marcadas entre los métodos de la OMC y de la OCDE para la valoración en aduana y los precios de transferencia, respectivamente. Por ejemplo, el método deductivo de la OMC (artículo 5) se basa en el precio de reventa de las mercancías, al igual que el método de precio de reventa de la OCDE; el método de valor reconstruido de la OMC (artículo 6) se basa en un valor conformado por materiales y costos de fabricación, etc. más beneficio, similar al método de costo adicionado de la OCDE.

Pero, a pesar de ello, la Guía recuerda que la aduana se concentra en el método de valor de transacción y si el precio declarado ha sido influenciado o no cuando el comprador y el vendedor están vinculados. Por lo tanto, la aduana principalmente examinará los datos de los precios de transferencia en este contexto y no con relación al uso de otros métodos de la OMC.¹²

11 Conclusión a la que arriba sobre el particular Ibáñez Marsilla (2010, pp. 85-106).

12 Y dicha observación es adecuada atento a que, conforme a la Introducción del Acuerdo de Valoración, el método principal es el del valor real de transacción y los demás métodos aplicarán en la medida en que no haya una transacción. Por ello, lo único que puede modificar el valor de transacción

De modo que el análisis y estudio que realiza seguidamente apunta a un sentido eminentemente práctico.

3.1. Las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE

3.1.1. El uso de la valoración aduanera

Se afirma que el principio de plena competencia en términos generales es sostenido por muchas administraciones aduaneras como un principio de comparación entre el valor atribuible a las mercancías importadas por empresas vinculadas –el cual puede estar afectado por la relación especial entre ellas– y el valor para mercancías similares importadas por empresas independientes. Pero, no obstante lo dicho, los métodos de valoración con fines aduaneros pueden no estar en línea con los métodos de precios de transferencia reconocidos por la OCDE.

Por lo tanto, las valoraciones en aduana pueden ser útiles para las administraciones tributarias para evaluar el carácter de plena competencia de un precio de transferencia de una transacción controlada y viceversa.¹³

En particular, los funcionarios aduaneros pueden disponer de información contemporánea con respecto a la transacción que podría ser pertinente a los efectos del precio de transferencia, especialmente si fue preparada por el contribuyente, mientras que las autoridades tributarias pueden tener documentación sobre el precio de transferencia que proporcione datos detallados sobre las circunstancias de la transacción.

Pero se advierte que los contribuyentes, atentos a la dualidad que implican ambos sistemas, pueden generarles incentivos o conflictivos al fijar los valores

es la incidencia de algunos de los ajustes conforme al artículo 8 del Acuerdo de Valoración, o para el caso de las partes vinculadas en la medida en que haya existido una influencia por tal circunstancia, que se haga el ajuste correctivo que neutralice dicha situación.

13 Sobre el particular, Möller (2004) señala que, según la OCDE, la valoración en aduana puede ser útil a la administración tributaria para evaluar la conformidad con las condiciones de plena competencia de un precio de transferencia. El aumento de la cooperación podría contribuir a garantizar que una valoración en aduana se considere aceptable a efectos fiscales y viceversa. Las instituciones europeas han denunciado repetidamente la falta de coherencia entre las normas fiscales y aduaneras y han pedido que se introduzcan mejoras, ya que su coherencia es cada vez más importante para los impuestos indirectos. La valoración en aduana ha sido objeto de un informe especial del Tribunal de Cuentas Europeo, que ha abordado esta cuestión debido a su importancia fiscal. A fin de lograr un enfoque verdaderamente uniforme entre la imposición de las importaciones de la Comunidad Europea y la imposición nacional de los beneficios de las empresas, es necesario armonizar los criterios y métodos anteriormente diferentes. Pero esto puede resultar válido en un contexto de un IVA armonizado, como es el que tienen en la Unión Europea.

con fines aduaneros y tributarios. En general, un contribuyente que importe mercancías puede estar interesado en fijar un precio bajo para la transacción a efectos aduaneros, de modo que el impuesto aduanero sea bajo (podrían surgir consideraciones similares respecto a impuestos al valor agregado, impuestos sobre ventas e impuestos especiales), sin embargo, a efectos tributarios, pagar un mayor precio por esas mismas mercancías aumentaría los costos deducibles en el país importador (aunque esto también aumentaría los ingresos por ventas del vendedor en el país exportador).

Una mayor cooperación en el área del intercambio de información sería especialmente útil y no debería ser difícil de lograr en aquellos países que ya tienen administraciones integradas para los impuestos a la renta y los impuestos aduaneros. Los países que tienen administraciones separadas deberían considerar modificar las normas de intercambio de información de modo que esta pueda fluir más fácilmente entre las diferentes administraciones. Las ventajas son obvias, ya que permitirá ayudar a reducir la cantidad de casos en los que las valoraciones en aduana son consideradas inaceptables a efectos tributarios o viceversa.

Por su parte, la OCDE menciona que el manual de precios de transferencia de Naciones Unidas, aprobado en octubre de 2012 y dirigido principalmente a países en desarrollo que no fueran parte de la OCDE, proporciona una metodología similar a las directrices de la OCDE.¹⁴

3.2. El uso práctico de documentación de Precios de Transferencia

Para verificar la responsabilidad fiscal/tributaria de las EMN, la Guía recomienda a las administraciones, tanto aduaneras como tributarias, la realización de una auditoría de cumplimiento seleccionada sobre la base de criterios de

14 Sobre el particular, la Guía destaca que ambos modelos conforman las bases para casi todos los tratados bilaterales para evitar la doble tributación y apoyan la “norma de plena competencia” (básicamente, una aproximación a los precios basados en el mercado) para los precios de las transacciones en las EMN. Y se indica como importante que tanto las directrices de la OMC como las de la OCDE siguen el principio de plena competencia y ambas pretenden determinar un “precio justo”; sin embargo, los enfoques de las autoridades aduaneras y las autoridades tributarias directas a menudo son diferentes e incompatibles debido a diferentes motivaciones y metas. Existe una necesidad de lograr una convergencia de los precios de transferencia y la valoración en aduana mediante una mejor coordinación e intercambio de información entre estas dos autoridades. Se aclara que en la actualidad las Naciones Unidas han emitido directrices en el Manual Práctico de Precios de Transferencia para países en vías de desarrollo del año 2017.

riesgo.¹⁵ Esto implica el examen de los sistemas financieros de las empresas, la contabilidad y los registros de pago, entre otros, y se recomienda como el medio más eficaz de control aduanero.

Se parte de la realidad de que las EMN presentan ante las autoridades tributarias esquemas de precios de transferencia con la finalidad de la determinación del pago del impuesto a la renta.¹⁶

La OMA ha proporcionado una guía no exhaustiva sobre los controles de auditoría posteriores al despacho (PCA),¹⁷ la cual permite elaborar un plan de verificación y control.

También propuso en los últimos años que los estudios de precios de transferencia podrían ser útiles para los auditores aduaneros en virtud de que estos pueden proporcionar información importante relacionada con las transacciones de partes vinculadas de mercancías importadas. Esto reduce potencialmente la carga sobre la empresa en la medida en que esta información ya está disponi-

15 El Acuerdo sobre la Facilitación de Comercio en forma específica determina que las aduanas deberán tener un sistema de gestión de riesgo que se conecte con las auditorías postdespacho (artículo 7, puntos 4 y 5).

16 En el caso de la República Argentina, con la finalidad de la determinación del impuesto a las ganancias, se estableció mediante la Resolución General 4717/2020 las obligaciones de presentación de documentación correspondiente a las operaciones de exportación e importación de los sujetos vinculados.

17 Descripción del grupo EMN, sus actividades comerciales y la industria en la cual opera: (1) Una descripción del grupo EMN, que incluye los tipos de actividades comerciales a las que se dedica, su estructura organizacional y estructura administrativa y un resumen de las características fundamentales de la industria pertinente en la cual se llevan a cabo las transacciones de partes vinculadas; (2) Información financiera: información financiera clave pertinente a las transacciones controladas, que incluye estados financieros (estado de resultados y balance) para las partes de las transacciones y, cuando corresponda, información financiera por segmentos; (3) Políticas de precios de transferencia: detalles de los aspectos pertinentes de las políticas de precios de transferencia del grupo, que incluyen detalles sobre cómo se fijan y revisan los precios y si el grupo tiene algún APA pertinente; (4) Descripción de las transacciones de partes vinculadas, incluidos los análisis funcionales que incluye: (a) un listado de las transacciones de partes vinculadas por tipo, cantidad y parte vinculada; (b) un análisis de las características del producto o servicio, los términos del contrato y cualquier estrategia comercial pertinente para cada tipo de transacción; (c) un análisis de las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por cada una de las partes de las transacciones, que sean significativos en términos económicos; (d) un análisis de las circunstancias económicas pertinentes (como las condiciones del mercado, etc.); (5) Selección del método de precios de transferencia: explicación de por qué se seleccionó el método de precios de transferencia seleccionado, con referencia a los requisitos de la legislación local (cuando corresponda); (6) Análisis y datos de comparabilidad: explicación del proceso llevado a cabo para intentar identificar las transacciones no controladas comparables, incluidos los detalles de las fuentes de información y los criterios de búsqueda utilizados. Análisis de comparabilidad de las transacciones no controladas comparables seleccionadas, incluyendo un análisis con respecto a los cinco factores de comparabilidad y los detalles de cualquier búsqueda adicional realizada; (7) Conclusión: señala estructurar una conclusión basada en la aplicación del método de precios de transferencia seleccionado, sobre si las transacciones de partes vinculadas son coherentes con la legislación nacional sobre precios de transferencia.

ble y no necesita ser preparada específicamente para la aduana. Ello no significa, sin embargo, que la aduana deba confiar solamente en la documentación de los precios de transferencia, sino que puede solicitar pruebas adicionales, según sea necesario, como parte de una investigación de auditoría/verificación.

Respecto al análisis de esta información, plantea dos preguntas: la primera, si la información de precios de transferencia puede ser útil para la aduana en este aspecto, y la segunda concierne a los diversos tipos de ajustes que se realizan a efectos de los precios de transferencia: ¿en qué medida y en cuáles circunstancias los ajustes de los precios de transferencia tienen un impacto en el valor aduanero?

En Italia, con el dictado de la circular 16/D de 2015, la Agencia de Aduanas reconoce que los métodos elegidos para fijar el precio de transferencia en las transacciones entre empresas, cada uno con sus propias especificidades y diferencias de aplicación, también son aceptables a efectos aduaneros, ya que convergen con los métodos de valor de importación y, por lo tanto, acepta la documentación preparada a efectos de los precios de transferencia. En la circular también se examinan las repercusiones aduaneras de los ajustes de precios realizados por las empresas con carácter retroactivo –los denominados “ajustes de precios de transferencia” (TP)–, para cuya gestión se adjunta a la circular un formulario especial destinado a permitir a las autoridades fronterizas conocer en profundidad el enfoque de los precios de transferencia adoptado por la empresa y resaltar su eficacia a los fines aduaneros.¹⁸

3.3. Conferencias conjuntas OMA-OCDE/Grupo Focal de la OMA

En las dos conferencias conjuntas realizadas en 2006 y 2007, los especialistas de administraciones aduaneras y tributarias y del sector privado presentaron y discutieron diversos puntos de vista y propuestas acerca de los problemas ya citados, y a pesar de que algunos comentaristas han sugerido que debería haber algún tipo de alineación o fusión de las dos metodologías, resultó evidente que dicha armonización no era una propuesta realista, particularmente en vista de que la aplicación de la metodología contenida en el acuerdo de valoración de la OMC es una obligación para los países miembros de la OMC y que no se prevé

18 Cfr. Avolio, Santacroce y Sbandi (2015, p. 1-4549). Estos autores citan que en la documentación de los precios de transferencia, cuando está presente, es un instrumento útil para que el contribuyente demuestre y corrobore ante las autoridades aduaneras sus fundamentos, es decir, el hecho de que el valor de la transacción es aceptable, ya que no se ve alterado por la pertenencia de las partes al mismo grupo. La gran novedad introducida por la autoridad nacional italiana, con la circular 16/D de 2015, radica en que los métodos elegidos por el operador para fijar el precio de transferencia, cada uno con su propia especificidad y diferencias de aplicación, también son aceptables a efectos aduaneros, ya que convergen con los métodos de valor de importación.

que sea modificada/actualizada a corto o mediano plazo. Entonces, el desafío consiste en considerar qué es posible dentro de los límites de las disposiciones del Acuerdo de la OMC existentes.

Pero sí se reconoció que la opción de los valores de prueba en el artículo 1.2 (b) y (c) para examinar las transacciones de partes vinculadas probablemente no fuera útil para las EMN que generalmente venden mercancías únicas. En otras palabras, no es probable que dichos valores de prueba, basados en los criterios estrictos de mercancías idénticas o similares proporcionados en el Acuerdo, estén disponibles. Por ende, el foco estuvo en el análisis de la disposición de las “Circunstancias de la venta”, siendo este concepto técnico de relevancia por los alcances que tiene.

En efecto, el grupo focal recomendó, entre otras cosas, que los siguientes puntos técnicos fueran tenidos en cuenta para el examen y la consideración por parte del CTVA: analizar la frase “circunstancias de venta” mencionada en el artículo 1.2 (a) del Acuerdo de Valoración de la OMC con respecto a su aplicación a situaciones de precios de transferencia; y tener en cuenta la consideración del tratamiento de valoración en aduana de las situaciones en las que un acuerdo de precios de transferencia indica que el valor aduanero declarado se ajustará según sea necesario en una fecha posterior para lograr un margen de beneficio predeterminado (lo que se conoce como “cláusulas de revisión de precios”). Esto podría ser un desarrollo del trabajo anterior del Comité sobre las Cláusulas de Revisión de Precios.

Sobre el particular, González Bianchi (2012) ha señalado que los principios de la OCDE establecen métodos tendientes a la fijación de un precio de transferencia que sea equivalente a un precio de mercado o de plena competencia (principio *arm's length*) entre empresas vinculadas. La finalidad es que dichas empresas no manipulen estos precios para colocar la ganancia en el país con más baja tributación a la renta o ganancias. El principio *arm's length* conduce a una noción teórica y, por lo tanto, no es un sistema neutral, mientras que el principio de la valoración aduanera sí lo es.

En igual sentido, Jovanovich (2005/2006, pp. 81-82) ha sostenido su tesis principal, que consiste en que la armonización de las reglas sobre precios de transferencia en materia aduanera y tributaria en cada país no solo es posible, sino también conveniente; y como segunda tesis, que las Directrices son consistentes con el artículo 1.2 (a) del Acuerdo y, por lo tanto, pueden ser utilizadas por los servicios aduaneros para verificar los efectos de la vinculación sobre el precio pagado o por pagar. La proposición de esta segunda tesis está dirigida,

primordialmente, a los países que ya hayan adoptado las Directrices y presenta la ventaja de ser conducente a la aplicación uniforme del Acuerdo. Esto ha de evitar decisiones inconsistentes entre el servicio aduanero y la administración tributaria, lo que afectaría los principios de legalidad y buena fe que deben primar en la actividad administrativa.

Por ello, Jovanovich (2005/2006) cree que las diferencias de implementación que pueden suscitarse como consecuencia de la adopción de las Directrices como reglas complementarias al artículo 1.2 (a) son mucho menores a las que podrían presentarse en caso de que la interpretación de las disposiciones de este último artículo queden libradas a lo que cada servicio aduanero entienda acerca de los genéricos lineamientos de su nota interpretativa. Así, concluye que todo lo que conduzca a dar mayor precisión al artículo 1.2 (a) será de utilidad.

A su vez, Buitrago Duarte (2015, p. 65) ha mencionado que, más allá de la discusión entre las dos escuelas de pensamiento, se observa la necesidad de elaborar un sistema que incluya coherencia entre la valoración de las transacciones entre partes vinculadas para los propósitos del impuesto a la renta y la valoración aduanera, que consulte los postulados de justicia, seguridad jurídica y capacidad contributiva y que evite que en una misma transacción en la que subyace la misma realidad económica y la misma manifestación de capacidad económica se apliquen dos sistemas de valoración. Así, esta autora concluye que el estudio de la conexidad entre la valoración aduanera para efectos de la liquidación de los tributos aduaneros y los precios de transferencia, tratándose de operaciones de compraventa internacional de mercancías entre partes vinculadas, es viable, al menos limitadamente, bajo la tesis de la unidad relativa de valoraciones y los principios de seguridad jurídica y buena fe, que deben informar las relaciones entre el Estado y los ciudadanos. En el análisis de dichas operaciones, ambos sistemas de valoración tienen la misma finalidad: determinar el precio *arm's length* partiendo del valor de transacción. En tal sentido, el punto de partida para lograr la conexidad es la aplicación de las guías OCDE en el contexto del artículo 1.2. del Acuerdo de Valoración y, en especial, bajo el criterio de “circunstancias alrededor de la venta”.

3.4. Trabajo del Comité Técnico de Valoración Aduanera

El avance principal realizado hasta la fecha ha sido la adopción del Comentario 23.1, por el cual se reconoce que un estudio de precios de transferencia

puede ser útil en el examen de transacciones de partes vinculadas a efectos del valor en aduana dependiendo del caso particular. Este documento confirma el principio de que los estudios de precios de transferencia son una fuente de información que puede ser considerada por las aduanas y, por ende, constituye un importante primer paso.

Debe destacarse que la CTVA examinó dos modelos de estudios de caso: uno basado en un ejemplo en el que se estableció un precio de transferencia conforme al método de margen neto de la transacción (TNMM) y otro basado en una metodología de precio de reventa. Estos textos fueron desarrollados para ilustrar situaciones específicas, donde un análisis de estudios de precios de transferencia ha proporcionado información que ha permitido a la aduana arribar a una conclusión acerca de si un precio ha sido influenciado o no por la relación entre el comprador y el vendedor.¹⁹

3.5. Cooperación de la OMA con la OCDE y el Grupo del Banco Mundial

La OMA ha estado trabajando de forma estrecha con la OCDE y el Grupo del Banco Mundial (GBM) para mejorar la comprensión de este tema en las administraciones aduaneras y tributarias.

A nivel técnico, la OCDE ha asistido a sesiones del CTVA como observador para aportar datos técnicos a las discusiones sobre los precios de transferencia y la valoración en aduana. La OMA también tiene calidad de observador en el Grupo de Trabajo de la OCDE N° 6.

Un programa de talleres regionales está siendo realizado de manera conjunta por estas organizaciones, el cual reúne a funcionarios aduaneros y fiscales especializados en valoración en aduana y precios de transferencia, respectivamente, para generar conciencia y compartir experiencias y buenas prácticas a nivel nacional, regional e internacional.

3.6. Opiniones del Sector Privado. Declaración de Política de la CCI

La Cámara de Comercio Internacional (CCI), como la organización de comercio mundial que habla con autoridad en representación de empresas de todos los sectores de todas partes del mundo, ha presentado una declaración de políticas (actualizada en 2015) que establece una serie de comentarios y

¹⁹ Cfr. Estudio de Caso 14.1 y Estudio de Caso 14.2 que se encuentra pendiente de aprobación por parte del consejo de la OMA.

propuestas que reflejan la opinión comercial sobre la relación entre los precios de transferencia y el valor en aduana. Los puntos fundamentales enfatizan el interés comercial en las dos áreas identificadas por el grupo focal, a saber: el uso de datos de precios de transferencia para demostrar que una relación no ha influenciado el precio a efectos aduaneros y el tratamiento de los ajustes de los precios de transferencia.

En primer lugar, se afirma que cuando las empresas establecen precios para transacciones de partes vinculadas de acuerdo con el principio de plena competencia, la aduana debería reconocer que esto generalmente demuestra (sobre la base de la documentación de precios de transferencia) que la relación no ha influenciado el precio a efectos de la valoración en aduana. En segundo lugar, la CCI propone que la aduana reconozca el posible impacto de los ajustes del precio de transferencia posteriores a la transacción (tanto hacia arriba como hacia abajo) sobre el valor en aduana y acuerda revisar el valor sobre la base de procedimientos simplificados propuestos.²⁰

Se establece como principio que el CTVA es el responsable de interpretar

20 A tal fin, recomiendan las siguientes prácticas: (1) reconocimiento por parte de la administración aduanera de que las empresas que establecen los precios entre las partes vinculadas de acuerdo con el principio de plena competencia (según el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE) han demostrado generalmente que la relación de las partes no ha influenciado el precio pagado o a pagar conforme al criterio de valoración del valor de la transacción y, en consecuencia, los precios establecen la base para el valor en aduana; (2) reconocimiento por parte de la administración aduanera de los ajustes de los precios de transferencia posteriores a la transacción (hacia arriba o hacia abajo). Este reconocimiento debe ser aplicable a los ajustes realizados ya sea como resultado de un ajuste compensatorio voluntario (según un acuerdo entre las dos partes vinculadas) o como resultado de una auditoría fiscal; (3) se recomienda que en caso de ajustes del precio de transferencia posteriores a la transacción (hacia arriba o hacia abajo), las administraciones aduaneras accedan a revisar el valor en aduana de acuerdo con cualquiera de los siguientes métodos, a opción del importador: aplicación de una tasa de impuestos promedio ponderada o asignación de acuerdo con los códigos específicos de la nomenclatura de aranceles aduaneros; (4) se recomienda que en el caso de ajustes de precios de transferencia posteriores a la transacción (hacia arriba o hacia abajo), las empresas sean exoneradas de: (a) la obligación de presentar una declaración corregida para cada declaración aduanera inicial, y (b) el pago de multas, como variaciones del precio de transferencia; (5) se recomienda que las administraciones aduaneras reconozcan que las funciones y riesgos asumidos por las partes, según se documenta en un estudio de precios de transferencia de acuerdo con una metodología de precios de transferencia de la OCDE, son fundamentales para la evaluación económica de las circunstancias de la venta; (6) reconocimiento de la aceptabilidad de la documentación de precios de transferencia pertinente, (a) la obligación de presentar una declaración corregida para cada declaración aduanera inicial, y (b) el pago de multas, como variaciones del precio de transferencia; (7) se recomienda que las administraciones aduaneras reconozcan que las funciones y riesgos asumidos por las partes, según se documenta en un estudio de precios de transferencia de acuerdo con una metodología de precios de transferencia de la OCDE, son fundamentales para la evaluación económica de las circunstancias de la venta; y (8) reconocimiento de la aceptabilidad de la documentación de precios de transferencia.

y proporcionar opiniones sobre preguntas técnicas que surjan con relación al Acuerdo de Valoración de la OMC.

Se destaca que muchas consultas sobre el tema refieren a los procedimientos y formalidades en lugar de a la interpretación de este Acuerdo. Por este motivo, y hasta que no existan otras directrices, se alienta a las administraciones aduaneras a considerar cómo se han de manejar a nivel nacional, ya sea generando iniciativas bilaterales o regionales.

3.7. Se alienta a establecer un contacto con la administración fiscal

También se menciona que los países en desarrollo tienen sobre el particular desafíos que se presentan como consecuencia de no tener la capacidad para realizar auditorías posteriores al despacho y, por lo tanto, concentran su actividad principalmente en los controles fronterizos, lo que es poco eficaz para el control de las EMN.

Pero se advierte que muchas administraciones fiscales no están desarrolladas para controlar o disponer de un régimen de precios de transferencia y, aun cuando lo estén implementando, resulta común que haya una falta de datos comparables de otras empresas, lo que limita el uso de determinados métodos de precios de transferencia, lo cual le adiciona una especial complejidad.

3.8. Buenas prácticas para los responsables de las políticas de valoración en aduana

Finalmente, se recomienda que a nivel nacional: (1) se evalúe la medida en que las EMN locales que importan están involucradas en transacciones con partes vinculadas extranjeras –esto dictará la necesidad de invertir recursos en este tema–; (2) asegurarse de que el personal especializado que trabaja en la valoración en aduana (particularmente en las áreas de políticas y auditoría) tengan acceso a oportunidades de capacitación adecuadas sobre este tema; (3) se utilicen los datos de precios de transferencia siguiendo el principio establecido en el Comentario 23.1, que alienta a las administraciones aduaneras a considerar la información derivada de estudios de precios de transferencia, cuando estén disponibles, al examinar las transacciones de partes vinculadas. Después deberá decidirse, según cada caso particular, si hay suficiente información disponible para tomar una decisión o si se necesitan datos complementarios; (4) controlar y participar en las discusiones del CTVA; (5) desarrollar/fortalecer los vínculos y la cooperación con los colegas en las administraciones tributarias nacionales, de modo que se propongan seminarios de generación de conciencia/capacita-

ción recíprocos (es decir que las autoridades tributarias le proporcionen capacitación a la aduana y viceversa), en donde puedan discutirse opciones para el intercambio de información; considerar intercambios de personal temporales o permanentes o la contratación de personal con antecedentes tributarios; organizar equipos comerciales grandes que se concentren en las EMN. Si la aduana es parte de una autoridad tributaria, un único equipo técnico grande puede cubrir los asuntos tanto tributarios como aduaneros. Pueden considerarse auditorías aduaneras-tributarias conjuntas, aunque esto puede no ser viable dado que la aduana y la autoridad tributaria probablemente se enfoquen en períodos diferentes; y considerar elaborar un memorándum de entendimiento con el departamento fiscal que cubra los puntos anteriores; y (6) informar y discutir con la comunidad comercial las buenas prácticas en los negocios.

3.9. Buenas prácticas para los negocios

Se alienta a las EMN que importan a asegurarse de que sus asesores aduaneros y tributarios (ya sean internos o externos) se comuniquen entre sí sobre las necesidades.

Asimismo, dependiendo de los procedimientos nacionales, a asegurarse de que la aduana sea notificada con anticipación cuando pueda ocurrir un ajuste posterior a la fecha de importación.

Finalmente, se remarca la necesidad de trabajar con la aduana para proporcionar y ayudar a interpretar análisis de precios de transferencia y datos relacionados con los productos importados; además, se recomienda considerar solicitar resoluciones anticipadas de la aduana, donde estén disponibles.

3.10. Buenas prácticas para administraciones tributarias

Se alienta a desarrollar y fortalecer los vínculos y la cooperación con los colegas en las administraciones aduaneras nacionales, en la que se destaca proponer seminarios de generación de conciencia y capacitación recíprocos que tengan por objeto: (1) discutir opciones para el intercambio de información; (2) organizar equipos técnicos grandes, que se concentren en las EMN; si la autoridad aduanera es parte de una autoridad tributaria, un único equipo comercial grande puede cubrir los asuntos tanto tributarios como aduaneros; y (3) considerar elaborar un memorándum de entendimiento con el departamento aduanero, el cual cubra los puntos anteriores y tome en cuenta cómo una empresa determinó el valor en aduana de los productos importados.

4. Dificultades interpretativas en la aplicación de la Guía

Se ha podido establecer que este tema es complejo tanto desde lo conceptual como desde lo técnico, y que puede ser analizado desde varias posiciones, las cuales han de influir en el análisis o conclusiones a las que se arriben conforme al desarrollo que tengan las diversas administraciones tributarias y aduaneras –y el sistema tributario que cada país o bloque regional disponga–, y finalmente la incidencia y desarrollo en la actividad de intercambio que tengan las EMN en cada jurisdicción.

Tanto en los comités de expertos como la doctrina en diversos trabajos coinciden con la dificultad técnica que pareciera ser irresoluta, salvo algunos puntos de similitud.

En este marco, es claro que los precios de transferencia se estructuran como una construcción técnica principal dentro de la fiscalidad transfronteriza, con efecto e impacto directo en la práctica referida a la planificación fiscal.

Se ha señalado que el objetivo que se consigue gracias a la aplicación del enfoque o método de la entidad separada o independiente en las operaciones realizadas por las EMN, conocido como *separate entity approach*, es tratar a miembros del mismo grupo empresarial a efectos de precios de transferencia como si fueran entidades independientes operando en el mercado libre. De este modo, las reglas de precios de transferencia, apoyadas en el principio *arm's length*, determinan el importe de ingresos o rentas correspondientes a cada una de las partes de la cadena de valor del grupo en cuestión. Lo que se traduce en la determinación del ingreso gravable de cada una de las entidades vinculadas involucradas en la transacción controlada.²¹

Pero debe tenerse en consideración que, según el Acuerdo de Valoración, las mercaderías siempre deben valorarse sobre elementos de hecho reales y esto aplica a la documentación respaldatoria.²²

Las respuestas al dilema inicial siempre se condicionan conforme a las normas e instrucciones que se vayan estableciendo. En este contexto, el Acuerdo de Valoración del GATT/OMC, en su aplicación regional, fue objeto de precisiones, como sucedió en el Código Aduanero de la Unión Europea de 2016. Esto obedeció a la intensificación del comercio, que condujo a la necesidad de establecer normas uniformes que garanticen la transparencia, el conocimiento previo y la claridad a fin de evitar la aplicación de cargos proteccionistas “ocul-

21 Cfr. Sánchez de Castro Martín-Luengo (2019, pp. 155-156).

22 Cfr. Opinión Consultiva CTVA 10.1.

tos” mediante criterios de determinación del valor, con la consiguiente discriminación de los productos extranjeros. En el marco del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), se han codificado normas claras, capaces de superar los métodos arbitrarios o ficticios de uso local, en favor de un sistema común de determinación del valor en aduana entre los principales socios del mundo. Esto condujo a la derogación de la regla de la primera venta. El nuevo Código Aduanero de la Unión Europea establece que el valor de transacción de los bienes vendidos para su exportación al territorio aduanero de la Unión se fijará en el momento de la aceptación de la declaración de la aduana exclusivamente sobre la base de la venta que tuvo lugar inmediatamente antes de que las mercancías se introdujeran en ese territorio aduanero. Este cambio conducirá, inevitablemente, a un aumento de las cargas aduaneras para todas las empresas que, actuando dentro de la “cadena de suministro internacional”, es decir, a través de una cadena de suministro internacional con dos o más ventas de las mismas mercancías antes de su exportación final a la Unión Europea, utilizaron la “regla de la primera venta” para lograr ahorros fiscales legítimos.²³

Tal primera aproximación podrá permitir interpretar las recomendaciones y conclusiones a las que se arriba en la Guía.

4.1. El desarrollo técnico de las administraciones tributarias y aduaneras

El desarrollo técnico de las administraciones tributarias es proporcional al grado de formalidad y control en la recaudación tributaria que tiene cada país. Esto conduce necesariamente al concepto de eficacia y eficiencia de la labor específica de estos organismos.

A esto se le suma la estructura de todo el régimen tributario, el que se base sustancialmente sobre dos impuestos típicos: el impuesto a la renta o ganancias y el impuesto al valor agregado (IVA) o su equivalente. Es cierto que suelen existir otros tipos de impuestos, como pueden ser los suntuarios, internos, débitos bancarios o específicos según el tipo de producto (combustibles, tabacos, alcoholes etc.). En algunos de ellos, su recaudación y fiscalización es simple por la instantaneidad de su percepción. En otros demandará una fiscalización más profunda y prolongada en el tiempo.

Lo expuesto es sin perjuicio de otros tributos que cada país establezca conforme a sus necesidades y que varían según diversas realidades y creatividad. Sin

23 Cfr. Armella y Mannarino (2016, p. 1507).

embargo, globalmente, el peso sustantivo de la recaudación tributaria interna está fundado en el impuesto a la renta o ganancias y en el IVA.

El éxito de la recaudación de estos tributos depende directamente de la economía formal en la que la administración tributaria puede fiscalizar y recaudar minimizando su evasión y limitando las posibilidades de elusión, y, obviamente, del desarrollo económico que tenga cada país. Uno de los objetivos sustantivos de las administraciones tributarias es la de disminuir el porcentaje de economía informal y lograr el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

El desarrollo económico y la formalidad operan positivamente en el crecimiento técnico de la administración tributaria, pero su eficacia dependerá de la inversión económica que se haga en desarrollo tecnológico y en la capacitación de sus agentes.

En materia aduanera sucede algo parecido. Las administraciones aduaneras tienen más acotada su función recaudatoria, ya que la función sustantiva de estas está centrada en el control de las mercaderías afectadas al tráfico internacional y a la fiscalización del régimen de prohibiciones.²⁴

La recaudación tributaria aduanera puede ser propia, vinculada a los tributos aduaneros y de otros tributos que gravan la importación, pero también respecto a aquellos tributos que les fueron delegados, como es el caso del IVA, por citar alguno.

Pese a no constituir una función esencial del servicio aduanero, no por ello se desentiende de la cuestión tributaria. Sin embargo, el peso de la obtención de recursos en materia tributaria por parte del Estado no está en el ámbito del comercio exterior, lo que ha llevado a sostenerse que a mayor desarrollo económico y tributario de un país, menor dependencia de los tributos al comercio exterior.²⁵

Por otro lado, como acontece en la República Argentina, el mantenimiento de derechos de exportación (un tributo al comercio exterior) tiene una evidente finalidad recaudatoria.

En muchos países y bloques regionales, como el Mercosur, se mantienen niveles arancelarios altos, lo cual, sumado a la aplicación de otros tributos, implica que las administraciones aduaneras tengan que desarrollar técnicamente el análisis y la fiscalización de los valores declarados en las destinaciones definitivas de importación a consumo.

24 Cfr. Basaldúa (2007, pp. 37-54).

25 Un principio que tiene la OMC en materia de tributación aduanera es la de considerar al derecho de importación como la única medida de protección de actividades productivas locales, lo que

4.2. El sistema tributario

Tanto el régimen tributario de un país como el sistema arancelario aduanero dependerán y se conformarán de acuerdo con sus necesidades, tanto nacionales como comunitarias.²⁶

Por lo tanto, hay países que tienen diversas alícuotas de IVA, otros que gravan las rentas con alícuotas más altas, algunos que no tienen este impuesto, y así pueden darse muchos ejemplos. Otros gravan rigurosamente ciertos bienes considerados suntuarios (aviones particulares, automóviles de alta gama, etc.). Algunos países cuentan y aplican derechos de exportación.

Hay que considerar que las actuaciones de las EMN adaptarán sus actividades y su planificación tributaria considerando los distintos países en donde interactúan comercialmente, conforme al régimen arancelario y tributario que tengan y que inciden respecto a las actividades de importación, exportación, industrialización, integración, fabricación, etcétera.

Esto conduce, como se ha visto, a que en este tipo de empresas se planifique y conciba una estructura de precios de transferencia para tener la seguridad jurídica que está actuando con corrección y que normalmente lleva a que se canalice esto con un APA, pero recordando que son utilizados para cierto tipo de empresas y por contribuyentes que cuenten con cierta estructura y sofisticación técnica.

También es dable sostener el hecho de que gran parte de las EMN tienen sus casas matrices en países miembros de la OCDE y, por lo tanto, terminan implementando los estándares establecidos por esta, ya que muchas administraciones tributarias los han aceptado y adoptado.

Pero, en general, sea cual fuere el mecanismo o método a través del cual se establezca un precio de transferencia y que sea aceptado por la administración tributaria, no deja de ser un mecanismo teórico de precio, con algún basamento de realidad, según el método adoptado con miras a la correcta determinación de impuestos internos.

permite inferir que no tiene una función esencialmente recaudatoria. Pero también esto se complementa con el principio de reducción gradual de las alícuotas de estos tributos y a la consolidación de la tarifa aduanera.

26 Sobre el particular, César García Novoa (2012, p. 223) destaca que el tributo se perfila como un instrumento para hacer efectivo el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero los textos constitucionales en general no atribuyen el papel de causa para contribuir al tributo sino al sistema tributario en condiciones de justicia tributaria. De modo que el sistema tributario rechaza un mosaico de gravámenes yuxtapuestos y superpuestos y exige una lógica interna que es inherente al concepto mismo de sistematización.

Tal actividad implica necesariamente la existencia de influencias en la determinación final de un precio de varios productos o algunos de ellos según las necesidades del conjunto empresarial.

Como ya fue indicado, en materia de comercio exterior, la valoración aduanera en materia de importación se funda en un principio sustantivamente opuesto, que es el valor real de transacción más los ajustes que correspondan conforme al artículo 8 del Acuerdo de Valoración.

Ya se ha comentado esta característica y las dificultades que conlleva obtener alguna conciliación entre ambos esquemas y sistemas, lo cual dependerá del desarrollo económico y tributario que tenga cada país.

En efecto, en los países desarrollados donde la informalidad es muy baja, la robustez del aparato productivo y de su esquema productivo, generalmente integrado con otras economías o regiones, les permite tener esquemas tributarios al comercio exterior muy bajos o nulos, donde los derechos de importación o no existen o bien tienen alícuotas casi simbólicas.²⁷ Esto obedece a implementar y cumplir con los objetivos de la OMC en materia arancelaria aduanera, que promueven el desarrollo del libre comercio, la baja de los aranceles aduaneros y su consolidación para finalmente llegar a una eliminación total. Igual situación aplica para el IVA que se devenga con motivo de la importación a consumo, donde hay jurisdicciones que no lo aplican o tienen alícuotas bajas.

Esto conduce a que la disquisición técnica de realizar auditorías tendientes a analizar y fiscalizar la incidencia de la vinculación a los fines aduaneros en las EMN en su flujo de intercambio resulta, en principio, casi un ejercicio teórico, ya que puede afectar la recaudación de un impuesto interno, como es el IVA, que aplica sobre la misma base imponible.²⁸

Por otra parte, si el arancel es alto, el interés de la administración aduanera se verá incentivado, ya que la vinculación puede repercutir en la recaudación aduanera.

Pero ya se ha observado, y así lo ha señalado la Guía, el dilema que estos sistemas pueden generar, como es el caso de aceptar tener que pagar aranceles altos ya que luego repercute en una paradójica baja de la base para el cálculo del impuesto a la renta.

27 Los ejemplos lo constituyen los Acuerdos de Libre Comercio que involucran en forma bilateral a los países, como es el caso de Estados Unidos/Chile, o regional/bilateral, como es el caso de Canadá/Unión Europea, o regional total, como es el caso del Acuerdo de América del Norte (Canadá, Estados Unidos y México). En algunos países no hay un gran desarrollo técnico en materia de valoración aduanera de importación, ya que no aplican derechos de importación ni el IVA, como es el caso de Estados Unidos.

28 En la República Argentina, la Ley de Impuesto al Valor Agregado (T.O. 1997) establece que la

De modo que es altamente probable que este tema, en aquellos países de baja tributación aduanera, pueda tener interés en cuanto a la recaudación del IVA que aplica en la importación a consumo. Mientras que en los de alta tributación aduanera, el interés estará dado por determinar el valor real de transacción, si hay o no influencia por la vinculación entre las partes conforme a la definición del Acuerdo y si afecta a los tributos aduaneros y al IVA.

Otra cuestión que suele estar presente es la vinculada al movimiento de las divisas, sobre todo en países en los que estas resultan escasas por el poco valor de su moneda y, consecuentemente, los sistemas de determinación de precios de transferencia como de control de bases imponibles aduaneras se centran también en controlar estos aspectos, muchos de los cuales resultan ajenos al derecho aduanero, como son las prestaciones de servicios de todo tipo que se realizan entre EMN.²⁹

4.3. La actividad de las EMN

Este tema primordialmente tiene especial interés en las actividades que desarrollan las EMN. Y no es menor atento a que más del 60% del comercio internacional se efectúa a través de este tipo de empresas.

Siempre ha sido de interés de las administraciones aduaneras determinar la veracidad del valor y si existe o no influencia en el valor real de transacción determinado entre las empresas vinculadas, sobre todo partiendo del principio de que son las partes quienes libremente establecen el valor de transacción.³⁰

Pero, muchas veces, la planificación y determinación de un precio de transferencia ha sido efectuado sin tener en cuenta la incidencia del factor aduanero.

A modo de ejemplo de lo señalado, el servicio aduanero argentino recién

importación a consumo se encuentra alcanzada por este impuesto y su base imponible, conforme al artículo 25, será el valor normal para la importación a consumo a la que se le adicionarán los tributos a la importación. El valor normal es el que valor de transacción conforme al artículo 1 del Acuerdo de Valoración de la OMC, al que se le suma el flete y el seguro.

29 La reciente regulación por parte de la AFIP, mediante la Resolución General 4717/2020, claramente marca esta cuestión y busca que, so pretexto de los diversos contratos de servicios, no se permita la elusión del impuesto a la renta.

30 El hecho de que sean las partes las que determinan el valor conforme las pautas del Acuerdo no significa que las aduanas se vean impedidas de investigar la veracidad del valor declarado. En el artículo 17 del Acuerdo se confirma el derecho de las administraciones de aduanas a “comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración”. En una “Decisión relativa a los casos en que las administraciones de aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado”, adoptada por el Comité de Valoración en Aduana en aplicación de una Decisión Ministerial adoptada en Marrakech, se indica el procedimiento que ha de seguirse en

temente resolvió un caso³¹ iniciado a partir de una auditoría de importaciones realizadas por una sociedad argentina vinculada con una EMN de Brasil. Se pudo determinar que del total de las ventas realizadas de Brasil a la Argentina, un 70% correspondía a empresas no vinculadas y a precios muy similares, variando solamente por cantidad y formas de pago y siempre tratándose de un mismo tipo de mercadería. Por su parte, el 30% de las ventas restantes se hacía a la vinculada en la Argentina, pero el precio declarado resultaba –para el mismo periodo de análisis, cantidades y tipo de mercadería– un 25% inferior. Téngase en cuenta que, por tratarse de un producto de origen Mercosur, no tributaba derechos de importación, pero sí el IVA con motivo de registrar una importación definitiva a consumo.

Aquí, la Aduana ajustó la base imponible del IVA con un coeficiente que determinaba por la comparación que el precio declarado estaba influenciado por la vinculación existente entre las partes.

Consultada la empresa de Brasil por el motivo de tal disparidad de precios, se informó que así lo había determinado el precio de transferencia pautado con su administración tributaria y que el ajuste formulado por la Aduana argentina no correspondía por tal motivo. El fundamento final de la Aduana estuvo dado en haber analizado y comparado los precios conforme a las circunstancias de las ventas realizadas entre las partes vinculadas y las no vinculadas.

En el ejemplo citado se aprecia que la Aduana actuó correctamente, ya que a partir de datos objetivos y ciertos y por los volúmenes involucrados, el verdadero valor era el que se declaraba para las ventas realizadas a terceros no vinculados, dado que indudablemente constituía un precio de libre competencia.

Por su parte, el hecho de haber pautado la EMN un precio de transferencia en el país de exportación no justificaba que pueda tener una política distinta de precios entre las vinculadas y las no vinculadas.

En esa línea, resulta también de interés el caso que comenta Ibáñez Marsilla

esos casos. Como primera medida, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria de que el valor declarado representa la cantidad total realmente pagada o por pagar por las mercancías importadas. Si una vez recibida la información complementaria la administración de aduanas tiene aún dudas razonables (o si no obtiene respuesta), podrá decidir que el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo al método del valor de transacción. Antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas debe comunicar sus motivos de duda al importador, que, a su vez, debe disponer de un plazo razonable para responder. También deben comunicarse al importador, por escrito, los motivos en los que se haya inspirado la decisión definitiva.

31 El caso de referencia fue realizado por el servicio aduanero mediante un expediente SIGEA 18005-90-2018, en donde se realizó el estudio del caso y la determinación del reclamo fiscal.

(2011),³² en el que intervino el Tribunal Supremo de España, con fecha 30 de noviembre de 2009, en el cual se determinó, ante un ajuste producido en el impuesto a la renta por parte de la autoridad tributaria, que no era procedente, toda vez que si bien tiene facultades discrecionales en cuanto al método de valoración que debían adoptar entre los diversos métodos previstos en los reglamentos y que pueden afectar en la previa determinación de otros impuesto, toda vez que debe ser ejercida adecuadamente ya que si se ignoró la anterior determinación de los derecho de aduana, actuaron en franca contradicción con su actuación anterior, violando la norma de buena fe.

Menciona que el Tribunal tuvo en cuenta dos principios centrales: (1) la equivalencia del método de valoración para los impuestos aduaneros, como el de la renta de las sociedades; y (2) que establecer un valor diferente contradiría la determinación anterior del valor, a menos que se proporcione una justificación adecuada de esa diferencia.

Nuevamente, se encuentra el dilema expuesto al inicio de este trabajo y que se origina en los objetivos distintos que tienen ambos sistemas, ya que se basan en acuerdos estructurados con pautas específicas, lo cual Barreira (2001, p. 127) destaca expresamente cuando señala que las diferencias técnicas se basan en las distintas funciones a las cuales están destinados, ya que cuando la mercadería es importada en forma definitiva, el régimen aduanero procura acortar el tiempo que media entre la aplicación y percepción del derecho de importación y el momento de la real introducción de la mercadería gravada al territorio aduanero, pues la función de regulación económica que cumplen estos tributos como herramienta protectora de los productos nacionales hace aconsejable que el arancel sea el vigente en el momento más cercano posible a aquel en el cual dicha mercadería entre a competir en el mercado interno; en consecuencia, con la finalidad de garantizar que los efectos buscados por dicha regulación sean efectivos, la liquidación de los tributos aduaneros debe efectuarse con celeridad antes de que la mercadería sea librada a plaza.

Contrariamente a lo dicho, en la determinación de la base imponible del impuesto a las ganancias, Barreira (2001) advierte que se produce en el momento en que se concreta la venta de la mercadería por el importador, requiriendo mayor tiempo para su determinación.

32 Ibáñez Marsilla (2011) cita que otra sentencia del Tribunal Supremo, del 11 de diciembre de 2009, (Recurso 4113/2003), aplica la misma doctrina. Esto es relevante porque se considera que dos sentencias del Tribunal Supremo que establecen la misma doctrina son las que marcan la pauta de jurisprudencia para el resto de los tribunales españoles.

En este dilema, Ibáñez Marsilla (2010, pp. 85-106) cita dos posturas doctrinarias. La primera de ellas, de Juan Martín Jovanovich, afirma que la existencia de un acuerdo sobre precios de transferencia entre la administración y el contribuyente debe conducir a aceptar, a efectos aduaneros, los valores declarados por ese contribuyente que sean coherentes con las fórmulas de cálculo establecidas en ese acuerdo. Con esa finalidad, ha de recordarse que las normas de valoración aduanera ordenan como primer método, en orden jerárquico, el del valor de transacción, que toma como punto de partida el precio pactado por las partes, y este método debe utilizarse incluso cuando estemos ante una transacción entre partes vinculadas, disponiendo en este sentido que “se examinarán las circunstancias propias de la venta y se admitirá el valor de transacción, siempre que la vinculación no haya influido en el precio”. Pues bien, la existencia de un acuerdo sobre precios de transferencia debe alcanzar relevancia en este análisis “de las circunstancias propias de la venta”, en el sentido de confirmar la aceptabilidad de los precios que sean conformes con él.

Estos criterios ya han tenido recepción en Brasil en el Consejo Administrativo de Recursos Fiscales, donde se aceptó que los precios de transferencia también pueden llevarse a cabo para examinar las circunstancias de la venta –de conformidad con el párrafo 2 del artículo 1 del Acuerdo de Valoración–, lo que permitirá saber si el vínculo entre el vendedor y el comprador afectó el precio objeto de análisis.³³

La segunda propuesta que menciona Ibáñez Marsilla (2010, pp. 85-106) es la sostenida por Richard T. Ainsworth, que sugiere a las autoridades que certifiquen programas informáticos que, aplicando los métodos de cálculo establecidos en el marco de un acuerdo sobre precios de transferencia, permitan determinar de forma automatizada valores que sean en todo caso aceptados por la administración, tanto a efectos aduaneros como del Impuesto sobre Sociedades. En esta propuesta, la administración despliega su poder de control al verificar la operación de los programas informáticos –el autor propone programas informáticos “certificados” por las autoridades, o bien podría tratarse de programas creados por ellas mismas– y al acordar con el contribuyente la metodología para el cálculo de los precios de transferencia, es decir, se trata en ambos casos de controles ex ante y no ex pos, con lo que el operador ve reforzada su seguridad jurídica sin menoscabo para la administración.

33 Cfr. *Processo n° 11080.724128/2015-21, Resolucao n° 3401-00.799, 4ª Câmara, 30/01/2019, “GKN Do Brasil LTDA C/Fazenda Nacional, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Terceira Secao de Julgamento.*

4.4. Las recomendaciones que derivan de la Guía y el aporte de la doctrina

La Guía recomienda tanto a la administración aduanera como tributaria la realización de auditorías de cumplimiento sobre la base de criterios de riesgo. Esto implicará el examen de los sistemas financieros, la contabilidad y los registros de pago, entre otros.

Los estudios de precios de transferencia pueden resultar de utilidad para los auditores aduaneros como complemento a los estudios de valor que habitualmente hacen, atento a que pueden proporcionar información útil relacionada con las transacciones de partes involucradas de mercaderías importadas. Esto ha de reducir la carga de la empresa para evitar presentar documentación y demás elementos probatorios. Las auditorías deben cubrir los mismos rangos de fechas sobre las que se hicieron las importaciones y las que aplica el precio de transferencia.³⁴

Se reconoce que los valores de prueba para examinar las transacciones de partes vinculadas no resulta de utilidad para las EMN, ya que venden mercaderías únicas y no aplican los métodos de mercaderías idénticas o similares, de modo que el foco debe ponerse en las circunstancias de la venta contenidas en el artículo 1.2 (a) del Acuerdo de Valoración con respecto a su aplicación de precios de transferencia.

En este marco, y en la medida en que la aduana tenga dudas sobre la aceptabilidad del precio, deberá examinar la manera en la que el vendedor y el comprador organizan sus relaciones comerciales y la manera en la que se acordó el precio bajo análisis.³⁵

Por lo tanto, el análisis de las circunstancias de la venta se presenta como un elemento sustantivo que puede mostrar si el valor en aduana tiene que determinarse mediante la aplicación de algún método alternativo del Acuerdo de Valoración y que ningún elemento ha influenciado en el precio para el caso de empresas vinculadas.³⁶

34 Cfr. Comentario 23.1 del CTVA, que concluye que la utilización de un estudio de precios de transferencia como una base posible para examinar las circunstancias de la venta debe considerarse caso por caso. Para examinar las circunstancias de venta se puede utilizar cualquier información y documento facilitado por el importador y, entre ellos, el estudio de precios de transferencia podría constituir una de esas fuentes.

35 De modo que si a pesar de estar vinculadas, las partes compran y venden como si esto no existiera, probaría que el precio no está influenciado por la relación. Conforme a la información que surge de la documentación de los precios de transferencia, también la aduana podrá basar su decisión sobre esta fuente.

36 Cfr. Estudio del Caso 14.2, CTVA y Comentario 14.2 sobre la aplicación del artículo 1 párrafo 2 del Acuerdo, CTVA. Esto se vincula también con el Estudio del Caso 14.1 sobre la utilización de

Para el caso en el que se determine que el tratamiento aduanero del valor declarado se ajuste por cláusulas de revisión de precios, afectará el tratamiento a aplicar al precio de transferencia.

Se insiste en que los funcionarios aduaneros tengan conocimientos técnicos que les permitan interpretar la documentación de los precios de transferencia, conforme a la realización de auditorías posteriores al despacho con intervención de las empresas, y contar con el asesoramiento de los funcionarios fiscales responsables de los precios de transferencia.

Se establece que el uso de un estudio de precios de transferencia como posible base para examinar las circunstancias de la venta debe ser considerada según cada caso particular.³⁷

Finalmente, la Guía recomienda la implementación de Acuerdos Anticipados de Precios y resoluciones anticipadas para la valoración en aduana. Esto permitirá demostrar que la transacción o grupo de ellas se realizan con precios de libre competencia. Por su parte, las resoluciones anticipadas están respaldadas por el artículo 3 del Acuerdo sobre Facilitación del Comercio de la OMC.³⁸

En el contexto del Mercosur ¿podría existir una convergencia de ambos sistemas conforme a las pautas establecidas en la Guía? Sobre el particular se ha señalado que en el Mercosur, según consta en el Manual de Procedimientos para Control del Valor en Aduana (Decisión Nº 16/10 del CMC), no existe una norma específica que prevea la utilización de precios de transferencia en la valoración aduanera. Existen solo algunas referencias generales que podrían, implícitamente, incluir los estudios sobre precios de transferencia. Así, el Manual indica que para determinar el valor en aduana es necesario conocer bien todos los elementos de hecho relacionados con la transacción comercial. Los mecanismos para obtener información pueden consistir en solicitar el o los documentos de la declaración.

En el ámbito de la Comunidad Andina de Naciones, al adoptar el Acuerdo de Valoración, cuando aborda la cuestión de la vinculación recuerda que no es una razón suficiente para rechazar el método de Valor de Transacción. Este solo podrá ser rechazado si es que el precio pactado por las partes vinculadas

documentos referidos a los precios de transferencia para examinar las transacciones entre partes vinculadas según el artículo 1.2 A) del Acuerdo reenviando al Comentario 23.1 del CTVA.

37 Cfr. Comentario 23.1 del Comité Técnico de Valoración.

38 La AFIP, mediante la Resolución General 4643/2019, implementó el mecanismo de resolución anticipada en materia de valor. Sobre el particular, ver el trabajo de Ricardo Torres Brizuela (2020, pp. 3-4).

difiere de aquel que se hubiese pactado entre dos partes independientes. Para ello, tanto el Acuerdo como la Resolución CAN 1684 establecen la importancia del análisis de las circunstancias de venta, por lo que disponen que si se logra demostrar que pese a estar vinculados para efectos aduaneros la compra-venta se pacta como si no existiese tal vinculación, quedaría demostrado que la vinculación no afectó el precio. Ambas normas describen, a modo de ejemplo, tres situaciones que permitirían acreditar que la vinculación no afectó el precio: (a) que el precio se hubiera ajustado de conformidad con las prácticas normales de fijación de precios correspondientes a la rama de producción de que se trate; (b) que el precio se hubiera ajustado de la misma manera en que el vendedor ajusta los precios de venta a compradores no vinculados con él; y (c) que con el precio se alcance a recuperar todos los costos y se logre un beneficio que se encuentre en línea con los beneficios globales realizados por la empresa en un periodo de tiempo representativo en las ventas de mercancías de la misma especie o clase.³⁹

4.5. El tratamiento de valoración en aduana ajustado con posterioridad por el precio de transferencia

El tratamiento de valoración en aduana donde un acuerdo de precios de transferencia indique que el valor en aduana se ajustará en una fecha posterior constituye uno de los temas que más inquietudes han generado, atento a los posibles resultados contradictorios a los que se podrían arribar, y es visto como una afectación a la seguridad jurídica, ya que en sus decisiones puede vulnerar los principios de buena fe y confianza legítima por tratarse de organismos del Estado.

La Guía señala que los ajustes de precios de transferencia son comunes en las estrategias que se adoptan y estos pueden establecerse por diversas razones. Sobre el particular, las aduanas deberán comprender estos diferentes tipos de ajustes para considerar cuál de ellos pueden tener impacto en el valor en aduana y cómo proceder.

En este punto no hay un tratamiento uniforme. Por un lado, algunas administraciones aduaneras consideran los ajustes en los precios de transferencia

39 Cfr. Guadalupe Báscones y Acuña García (2017). Estos autores destacan que, conforme al Comentario 23.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana, “es posible que un estudio sobre precios de transferencia presentado por un importador resulte una buena fuente de información, si contiene información pertinente sobre las circunstancias de la venta” (pp. 31-34). En tal sentido, será necesario analizar caso por caso las alternativas que permitan reflejar de la manera más objetiva y transparente posible las condiciones de la transacción.

tanto hacia arriba como hacia abajo, otras solo los que se realizan hacia arriba y no cuando se hacen hacia abajo y otras directamente no los consideran.

Debe tenerse en cuenta que las administraciones tributarias solo realizan ajustes al alza, salvo que resulte aplicable algún convenio para evitar la doble imposición que obligue a realizar un ajuste a la baja, por lo que si no está previsto en el tratado internacional que así lo establezca, los ajustes de precios de transferencia solo se realizarán a favor de la administración y no del contribuyente.

Sin embargo, establecen algunas pautas para tener en cuenta:

1. La existencia de cláusulas de revisión de precios en el precio de transferencia no justifica excluir la valoración según el artículo 1 del Acuerdo. Esta posibilidad existe al momento de la importación.
2. Si hay un cobro excesivo de impuestos, se debe conceder su reembolso cuando este fue resultado de un error en su evaluación.⁴⁰
3. Si el ajuste es iniciado por el contribuyente y este está contabilizado, puede considerarse que tiene impacto en el precio pagado o por pagar de los productos importados; pero si el ajuste fue iniciado por la administración fiscal, el impacto solo puede ser sobre la responsabilidad fiscal y no sobre el precio pagado o por pagar de las mercaderías importadas. Si el ajuste es anterior a la importación del producto, el precio a declarar en aduana debe contenerlo. En el supuesto de que el ajuste sea posterior a la importación y sea contabilizado, la aduana podrá considerar que el valor en aduana debe ser determinado en función del precio ajustado aplicando los principios contenidos en el Comentario 4.1 del Acuerdo. Finalmente, si el ajuste es en el precio de transferencia en la que solo tiene efectos fiscales sin afectar el valor en aduana, podrá considerarse como una señal de influencia en el precio.
4. Los procedimientos aduaneros relativos a la liberación de las mercaderías en las cuales están siendo objeto los importadores a una eventual revisión de precios de transferencia queda librado a las administraciones aduaneras nacionales hasta tanto se emitan directrices internacionales.
5. Los ajustes que realiza la aduana se basan en el análisis de transacciones individuales, mientras que los datos del precio de transferencias son totales. Esto implica que es necesario encontrar medios para calcular y asignar un valor adecuado a cada operación.⁴¹

40 Cfr. Convenio de Kyoto Revisado (2018), Anexo General, Capítulo 4, Impuestos y Derechos, 4.18. El Código Aduanero Argentino admite la repetición de tributos abonados en demasía mediante el mecanismo del recurso previsto en el artículo 1068 y subsiguientes.

41 Se señala que la CCI recomienda la aplicación de la tasa de impuestos aduaneros promedio ponde-

4.6. Iniciativas nacionales

Se ha indicado que muchas administraciones aduaneras han considerado analizar y coordinar esta labor estableciendo regímenes especiales, atento a los efectos que pueden generar los ajustes a los precios de transferencia y su afectación a los valores declarados en las operaciones de importación. A tal fin, la Guía menciona los ejemplos de lo implementado en Australia, Canadá, Reino Unido y Estados Unidos.

A modo de síntesis, contienen un reglamento que cuando se haya emitido un ajuste de valor del previo de transferencia y que como consecuencia de ello resulte el aumento en el valor en aduana, el tributo adicional determinado deberá abonarse respecto a los productos importados. En algunos casos, si esto tiene efecto neutro, se compensa (Canadá). En otros admiten un compromiso de rectificación de valores para realizar los ajustes correspondientes (Reino Unido). Pero si el resultado del ajuste implica una disminución en el valor en aduana, el importador puede tener derecho al reembolso del tributo.

En el caso de Estados Unidos se establece que la aduana, sujeta a determinadas condiciones, no descartará el método de valoración del valor de la transacción cuando el precio de venta de una parte vinculada esté sujeto a ajustes posteriores a la importación que se realicen de acuerdo con las políticas de precios de transferencia formales y específicamente relacionadas (directa o indirectamente) con el valor declarado de la mercadería. Estos ajustes, ya sean hacia arriba o hacia abajo, deberán tenerse en cuenta al determinar el valor de la transacción.

5. El caso del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

A pesar de las recomendaciones de la Guía y de las iniciativas nacionales desplegadas por varios países, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en una sentencia del 20 de diciembre de 2017,⁴² determinó que la legislación aduanera de la Unión Europea⁴³ no permite la posibilidad de aceptar que el valor de transacción pactado entre partes vinculadas, vigente al momento de la importación de las mercaderías, con posterioridad al cierre del periodo fiscal y con motivo

rada, en la que se divide el monto total de los derechos aduaneros para el año entre el monto total del valor en aduana para el mismo año, pudiendo incluir la posibilidad de un ajuste en el pago global al final del año.

42 Cfr. Caso EU:C:2017:984, “*Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH y Hauptzollamt München*”, Infocuria Jurisprudencia. Se aclara que el fallo trató sobre la redacción anterior del Código Aduanero de la Unión Europea actualmente vigente.

43 Se aclara que el caso se resolvió interpretando el anterior Código Aduanero de la Unión Europea.

de un ajuste retroactivo motivado por la aplicación de un precio de transferencia pueda ser ajustado hacia abajo.

En este caso, con motivo de lo expuesto, el importador reclamó al servicio aduanero la repetición de los derechos de aduana abonados en demasía como consecuencia del ajuste. El fallo parece sostener la teoría de la estanqueidad, ya comentada, y en cierta manera establece un criterio un tanto positivista basado en el hecho de que la declaración aduanera y su valoración allí plasmada no resulta modificable *a posteriori*,⁴⁴ y que el hecho de que esto surja de un mecanismo dinámico como el precio de transferencia no puede tener en este ámbito efectos retroactivos.

Se ha sostenido⁴⁵ que el fallo solo arroja luz sobre el tema de manera limitada, porque aunque el tribunal de Múnich preguntó claramente en su orden de referencia si había cumplido con la normativa vigente para tomar un precio de transferencia acordado, el cual consiste en una cantidad inicialmente facturada y declarada y un ajuste a tanto alzado después del final del período contable, como valor de aduana utilizando una clave de reparto, el tribunal requerido solo ha comentado la consideración de los precios de transferencia como valor de transacción en el sentido del artículo 29 Código Aduanero de la Unión.

Katja Roth y Sandra Rinnert (2018) señalan que el fallo también contiene contradicciones y deja sin tratar problemas cruciales, ya que tras reiterar su jurisprudencia constante sobre el valor en aduana, afirma que un ajuste posterior del precio de transferencia declarado inicialmente no puede tenerse en cuenta en el contexto del valor de transacción. De este modo, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) no distingue entre notas de crédito y débitos posteriores. Por lo tanto, podría inferirse que el precio de transferencia declarado durante el año es y sigue siendo el valor en aduana, lo que sin duda aportaría un alto grado de seguridad jurídica, ya que en este entendimiento la parte aduanera no tendría que temer el cobro posterior por parte de las autoridades aduaneras (pero tampoco podría reclamar reembolsos). Pero este resultado estaría en contradicción con la jurisprudencia del TJCE mencionada anteriormente, según la cual el valor de transacción debe reflejar el valor económico real de las mercancías importadas. Sin embargo, el precio declarado durante el año no es su valor económico real, por lo que se corrige después del final del período fiscal. Por otra parte, el método del valor de transacción solo

44 Parece sin mencionarlo, aplicar el criterio de la inalterabilidad de los elementos contenidos en la declaración aduanera.

45 Cfr. Roth y Rinnert (2018).

es aplicable entre empresas vinculadas si la relación no ha afectado al precio. Parece más evidente para el TJCE entender que el método del valor de transacción puede no aplicarse en el caso de los precios de transferencia que deben corregirse posteriormente y que deben utilizarse los métodos subsidiarios de valoración en aduana. Esto se apoya en el resumen del resultado al final de la sentencia. Según esta, un valor de transacción convenido, que consiste en parte en una cantidad inicialmente facturada y declarada y en parte en un ajuste a tanto alzado después del final del ejercicio contable, no puede utilizarse para determinar el valor en aduana. Sin embargo, el TJCE no ha decidido hasta qué punto los precios de transferencia y sus correcciones posteriores a tanto alzado desempeñan un papel en el contexto de los demás métodos de valor en aduana, por lo que la petición de decisión prejudicial del tribunal de Múnich no fue respondida plenamente. Como mínimo, la decisión del TJCE aclara que un precio de transferencia que deba ajustarse posteriormente no puede reconocerse como valor en aduana con arreglo a la normativa vigente a ese momento, y además no revela las consecuencias que se podrían derivar para los otros métodos.

También se observó⁴⁶ que el TJCE deja claro que no distingue entre ajustes a la baja (es decir, en el caso de las notas de crédito) y al alza (débito posterior), como ocurre actualmente con la administración de aduanas de Alemania, por citar un ejemplo. Pero, por otro lado, el TJCE deja abierta la pregunta de seguimiento: ¿se puede hacer un ajuste posterior de los precios de transferencia en el marco de los demás métodos de valoración en aduana? La respuesta es afirmativa y se desprende de los principios generales de la legislación sobre valoración en aduana que ha desarrollado el TJCE. Por un lado, confirma su jurisprudencia según la cual el valor en aduana debe reflejar el valor económico real de un bien importado y, en consecuencia, tener en cuenta todos los elementos de ese bien que tengan un valor económico. Aplicado a los hechos en disputa, esto significa lo siguiente: (a) cuando un importador utiliza precios de transferencia, declara primero el precio calculado durante el año como valor en aduana. Al final del período fiscal, este precio se ajusta al alza o a la baja, utilizando métodos internacionalmente uniformes y reconocidos. El ajuste refleja un esfuerzo por establecer un precio equivalente al de una transacción de venta entre partes no relacionadas (el principio de plena competencia o el principio de plena competencia sentencia). Así, pues, no son los precios de transferencia declarados,

46 Cfr. Rinnert (2018).

sino solo los ajustados posteriormente (independientemente de si se ajustan al alza o a la baja) los que corresponden al valor económico real de un producto importado en el sentido de la jurisprudencia del TJCE. Por lo tanto, en principio, deben tenerse en cuenta a efectos de la valoración en aduana; (b) Además, el TJCE reitera, con referencia a sus fallos, que el valor de transacción es la base principal para determinar el valor en aduana y solo si el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías en una venta para la exportación no puede determinarse, se aplicarán los métodos subsidiarios. Este último es el caso cuando se utilizan precios de transferencia: en el momento de la evaluación se fija un precio de factura, pero no el precio realmente pagado o por pagar por la venta. Los precios de transferencia se ajustan al final del período fiscal, es decir, regularmente al final del año; solo entonces se fija el precio realmente pagado o por pagar; (c) De estos dos principios de valoración en aduana se desprende que si bien el ajuste de los precios de transferencia debe tenerse en cuenta en principio en la legislación sobre valoración en aduana, porque el valor económico real es decisivo, es el valor económico real el que es sustantivo. Sin embargo, el valor de transacción no puede utilizarse como base para determinar el valor en aduana cuando se utilizan precios de transferencia, porque el precio realmente pagado o por pagar no se fija en el momento de la evaluación. El valor de aduana se determina según los métodos secundarios. En el marco del método final, los precios de transferencia pueden entonces ajustarse tanto hacia arriba como hacia abajo. Además, también es posible un ajuste global no relacionado con el producto, lo que resulta problemático en el contexto del valor de transacción porque se basa en una única transacción concreta en cada caso.

Por lo dicho, Sandra Rinnert (2018) concluye que la no aceptación de los fundamentos del fallo del TJCE podría tener dos enfoques: por un lado, en virtud del Código Aduanero de la Unión, podría solicitarse la autorización de una declaración aduanera simplificada. Esto permite despachar las mercancías para el procedimiento solicitado utilizando el valor de transacción sin tener que presentar información definitiva. Sin embargo, es problemático que se tenga que prever un plazo correspondientemente generoso para la entrega posterior de la declaración aduanera suplementaria de conformidad con la normativa aduanera. Por otro lado, podría argumentarse que el ajuste de los precios de transferencia es una condición mensurable que no excluye el valor de transacción en el sentido de la norma aduanera, porque el objetivo dentro del cual se ajustan posteriormente los precios de transferencia puede determinarse en términos de valor sobre la base del APA concertado previamente con la administración

tributaria. Sin embargo, esta solución requiere un alto grado de concreción del ajuste posterior en el APA.

Finalmente, se menciona⁴⁷ que el temor del TJCE era que el importador actúe unilateralmente en su favor con esta metodología que reclama. Pero esto es infundado, ya que los cambios posteriores del precio de compra deben tenerse en cuenta en el derecho sustantivo al determinar el valor en aduana y, por consiguiente, al determinar los derechos de aduana que se han de recaudar; el importador también está obligado, en virtud del derecho procesal, a notificar de manera correcta a las autoridades aduaneras los cambios del precio de compra relacionados con los derechos de aduana. En el derecho alemán, esto se regula en el artículo 153, párrafo 1, número 1 de la ley alemana. Por el contrario, existe el riesgo de que las partes implicadas busquen su ventaja unilateralmente si los cambios de precio posteriores no se tienen en cuenta en la legislación sobre el valor en aduana, como ha alegado el TJCE. Las partes en el contrato podrían entonces tender a acordar precios de transferencia bajos durante el año a fin de mantener bajo el valor en aduana y, por lo tanto, el derecho *ad valorem* que debe pagarse. Esto no supondría ninguna desventaja en cuanto al impuesto sobre la renta, porque la mayor carga posterior al final del año comercial significaría que la partida deducible con la que el comprador puede reducir su carga de impuesto sobre la renta se mantendría sin cambios. Esto establecería involuntariamente un “modelo de ahorro arancelario”.

Este fallo en forma implícita rechaza la correlación o aproximación que debe existir, y que la Guía admite entre el valor en aduana y la política de precios de transferencia y la incidencia de este en el valor en aduana.

Este apartamiento de las recomendaciones de la Guía puede derivar en que los servicios aduaneros puedan reclamar a las EMN el método de valoración en aduana en forma pura distinto del establecido en el precio de transferencia. También puede ser el comienzo para el rechazo de los ajustes al alza o a la baja con efectos retroactivos para aquellas mercaderías ya nacionalizadas o con libre plática. Finalmente, si tuvieran algún tipo de acuerdo con las autoridades aduaneras que contemplan estos ajustes, corroborar que se mantiene ese criterio y no van a aplicar el que se deriva de la doctrina del fallo bajo análisis.

Por ello, Georg Eder y Jörg Dehn (2019) concluyen que el ajuste de los precios de transferencia con arreglo al método del valor de transacción debe tenerse en cuenta a efectos aduaneros. Sin embargo, la sentencia dio una justi-

47 Cfr. Eder y Dehn (2019).

ficación discutible. El camino hacia el método final parece estar bloqueado por la sentencia del TJCE, porque si este se niega a tomar como valor de aduana un valor de transacción, “que se compone en parte de una cantidad inicialmente facturada y declarada y en parte de un ajuste a tanto alzado después del final del ejercicio contable”, entonces esta cantidad compuesta no puede servir de base para determinar el valor de aduana, ni siquiera mediante el método final. De hecho, el método definitivo no permite un enfoque completamente nuevo de los hechos subyacentes, sino que es simplemente “una aplicación de los métodos de valoración en aduana [prioritarios] en condiciones facilitadas”.

6. Conclusiones

Tal como se menciona en la parte introductoria de la Guía, esta no brinda un enfoque definitivo sobre este tema y se presenta como un marco contextual técnico en el que se ofrecen diversas soluciones sobre cómo proceder, y comparte ideas y prácticas nacionales, incluyendo la perspectiva comercial.

Se ha podido establecer igualmente que estas recomendaciones han de depender de la realidad y del desarrollo de las distintas administraciones tributarias y aduaneras, como también del grado de actividad que despliegan las EMN en sus respectivos países.

La Guía, sin mencionarlo, pero teniéndolo en cuenta, se hace eco de las dos posiciones que sobre el tema existen: la de considerar que la determinación del valor en aduana, conforme al Acuerdo de Valoración, obedece a principios y finalidades distintos respecto a los mecanismos de determinación de precios de transferencia, y los que de alguna manera tratan de encontrar puntos de conexión y, por lo tanto, que es factible converger en un tratamiento común y coordinado.

No obstante, la Guía trata de fijar líneas tendientes a encontrar soluciones a las distintas consecuencias que se producen como resultado de los ajustes que un precio de transferencia puede generar y cómo impacta en los valores en aduana declarados en las importaciones.

Tal vez, la solución final del caso esté en la implementación de un sistema informático integral que permita analizar, efectuar tendencias y vinculaciones múltiples conforme a los datos que la EMN aporte, pero recordando lo que se logrará cuando el sistema de ajuste de los precios de transferencia adopte los criterios de equidad, uniformidad y neutralidad, como acontece en lo aduanero. Claro está que esto es de difícil implementación por la disparidad de administraciones tributarias y por lo complejo y sofisticado que tiene que resultar el sistema.

Un esquema de precios de transferencia se tiene que realizar teniendo en cuenta su incidencia en materia de valoración aduanera y predeterminar si en ella está implícita la influencia que, por ser empresas vinculadas, afectan a los precios de importación.

Pareciera que en la determinación de un precio de transferencia pueden encontrarse elementos que permitan a la aduana establecer cierto grado de influencia en las operaciones que se realizan en las EMN.

En todo caso, valga la conclusión de Ibáñez Marsilla (2011, p. 74) cuando señala que estos sistemas no se basan en el principio de igualdad, sino de proximidad, y que, en todo caso, la relación entre los dos valores puede establecerse en la legislación o puede ser hallada en la jurisprudencia, pese a que esta última si bien puede ser flexible en su interpretación o alcance, tiene una carga de aplicación más complicada y de incertidumbre jurídica. El fallo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es un ejemplo de lo que se quiere evitar.

También es dable recordar las conclusiones que sobre este tema señalara Barreira (2001, p. 127) cuando sostiene que el flujo del comercio internacional requiere de normas uniformes en todo el mundo que le dé al comerciante seguridad y predictibilidad en las inversiones que realiza y esa es la razón por la cual el sistema de valoración aduanera es concebido como “equitativo, uniforme y neutro”, y, por su parte, el régimen de los precios de transferencia no parece poner el acento en el fomento y seguridad del flujo comercial, sino en corregir valores en la medida en que ellos podrían implicar una localización artificial de las utilidades fuera de la jurisdicción de la administración tributaria del país de importación, apropiando para la jurisdicción local la mayor cantidad de utilidad que surja de la operación global.

De modo que la uniformidad de los medios depende de la unidad de fines que ellos persiguen, por lo que no debe sorprender que, ante fines diferentes, las herramientas utilizadas por uno y otro instituto difieran.

Por su parte, las administraciones aduaneras y tributarias podrían unificar sus tareas de verificación de precios de transferencia a fines aduaneros e impositivos, utilizando sus recursos en forma más eficiente. Esto, sin duda, limitaría la discrecionalidad del servicio aduanero al momento de interpretar el artículo 1.2 (a) y su nota interpretativa, pero reduciría significativamente el riesgo de decisiones que puedan ser tachadas de arbitrarias.⁴⁸

Se puede establecer, en líneas generales, que la implementación de un pre-

48 Cfr. Jovanovich (2005/2006, p. 82).

cio de transferencia muchas veces puede significar la existencia de vinculación que influye en el precio desde la perspectiva del Acuerdo de Valoración a los fines aduaneros, por ello el control debe ser realizado en forma conjunta o bien la determinación del primero debe efectuarse teniendo en consideración el aspecto aduanero.

Finalmente, la presentaciones de Acuerdos Anticipados de Precios en conjunto con las Resoluciones Anticipadas en materia de precio ante la aduana, sumado al hecho del uso de las buenas prácticas en los negocios por parte de las EMN y la implementación de las buenas prácticas aduanera y tributarias en sus respectivas administraciones, constituyen un camino virtuoso que conduce a la reducción de conflictividad, otorgando seguridad jurídica y soluciones realistas, proactivas para las complejas transacciones de precios de transferencia, aportando una técnica adecuada y valiente que permitirá, como concluye Ainsworth (2007, p. 122), que el esfuerzo por armonizar los regímenes de precios de transferencia en el impuesto sobre la renta, las aduanas y el IVA influya a que la OMA y la OCDE constituyan el fundamento de una norma internacional, partiendo con valentía a partir de los acuerdos anticipados de precios.

Bibliografía

- Ainsworth, R. T. (2007) IT-APAS: Harmonizing Inconsistent Transfer Pricing rules in Income Tax – Customs – VAT. *The Boston University School of Law Working Paper Series*. <http://www.bu.edu/law/faculty/scholarship/workingpapers/2007.html>.
- Armella, S. y Mannarino, L. (2016). Nuovo codice doganale dell'Unione: cosa cambia nelle regole sul valore doganale. *Corriere Tributario*, (39)19, 1507-1513.
- Avolio, D., Santacroce, B. y Sbandi, E. (2015). Con il ruling internazionale il valore in Dogana accoglie la documentazione sui prezzi di trasferimento. *Il fisco*, (47).
- Barreira, E. C. (2001/2002). El valor en aduana y los precios de transferencia en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: dos enfoques ante un mismo fenómeno. *Revista de Estudio Aduaneros*, (15), 114-124.
- Barreto Cruz, N. M. y Buitrago Duarte, B. (2015). Impacto de la conexidad entre valoración aduanera y precios de transferencia. Caso colombiano. *Revista de Derecho Fiscal*, (3)1. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2703>.
- Basaldúa, R. X. (2007). La Aduana: concepto y funciones esenciales y contingentes. *Revista de Estudios Aduaneros*, (18), 37-54.
- Bonzón Rafart, J. C. (5 de mayo de 2020). Precios de Transferencia vs Valor en Aduana. <https://www.mercojuris.com/32141/precios-de-transferencia-vs-valor-en-aduana-%e2%80%93-por-juan-carlos-bonzon-rafart-actual-juez-camara-en-lo-penal-economico/>.

- Buitrago Duarte, B. (2015). Armonización de las reglas de precios de transferencia bajo el impuesto sobre la renta y el valor en aduanas. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (72), 65-90.
- Convenio de Kyoto Revisado. (2018). Convenio Internacional sobre la Simplificación y Armonización de los procedimientos aduaneros. http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new/kyoto_new_es.aspx.
- Eder, G. y Dehn, J. (2019). *Sind Verrechnungspreisanpassungen zollwertrechtlich relevant?* BB, (1238). <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-300-Z-BB-B-2019-S-1238-N-2>.
- Fabio, M. (2017). *Manuale di Diritto e pratica doganale* (6ª ed.). Italia: Wolters Kluwer.
- García Novoa, C. (2012). *El Concepto de Tributo*. Buenos Aires/Madrid/Barcelona: Marcial Pons.
- González Bianchi, P. (2012). Valor en Aduana y Precios de Transferencia en torno a las empresas vinculadas en América Latina. *GLOBAL CUSTOMS FORUM 2012*, San Pablo, Brasil, 18 y 19 de septiembre.
- González Bianchi, P. y Figueredo, F. (2018). El valor en aduana y precios de transferencia. *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*, (34), 13-42.
- Guadalupe Báscones, J. y Acuña García, J. A. (2017). Claves sobre la Valoración Aduanera. *Revista Análisis Tributario*, XXX(351), 302-313.
- Herrero Mallol, C. (1999). *Precios de Transferencia Internacionales, Estudio Tributario y microeconómico*. Pamplona: Aranzadi Editorial.
- Ibáñez Marsilla, S. (2002). La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre las Sociedades. Especial referencia al *transfer pricing*. *Revista Española de Derecho Financiero*, (113), 47-98.
- Ibáñez Marsilla, S. (2010). Nuevos elementos acerca de las relaciones entre el valor en Aduana y el Impuesto sobre Sociedades. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (63), 85-106.
- Ibáñez Marsilla, S. (2011). Towards customs valuation compliance through corporate income tax. *World Customs Journal*, 5(1), 73-87.
- Jovanovich, J. M. (2005/2006). Precios de transferencia en materia aduanera e impositiva. El uso de las directrices de la OCDE en el contexto del artículo 1.2 (A) del Acuerdo de Valoración de Mercaderías de la OMC. *Revista de Estudio Aduaneros*, (17), 75-106.
- Lascano, J. C. (2003). *El valor en Aduana de las mercaderías importadas*. Buenos Aires: Editorial Buyatti.
- Lorenzo Ortiz, G. A. y De Bedout Grajales, J. C. (2019). La valoración aduanera y los precios de transferencia, una relación basada en la contradicción de intereses inmediatos, con una finalidad común. *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. 43 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Instituto Colombiano de Derecho Aduanero, Cartagena de Indias, Colombia, 13, 14 y 15 de febrero.
- Mikuriya, K. (2006). *Summary remarks –WCD/OECD- Conference on Transfer Pricing and Customs Valuations*. <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/36740073.pdf>.
- Möller, T. (2004). *Verrechnungspreis und Zollwert* (Tesis doctoral). <http://www.efa-schriften.de/pdfs/Moeller.pdf>.

- Musselli A. y Musselli, A. C. (2000). *Transfer Pricing. Il prezzi de trasferimento nella operazioni internazionali* (2a ed.). Milán: Il Sole 24 Ore.
- Natera Niño de Rivera, L. E. (2015). Guías de la OMC sobre valoración aduanera y precios de transferencia. *Revista Puntos Finos*, (243), 122-130.
- Organización Mundial de Aduanas (OMA). (2018). *Guía de la OMA sobre la Valoración en Aduana y Precios de Transferencia*. <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/fr/pdf/topics/key-issues/revenue-package/guide-evaluation-en-douane-prix-de-transfert.pdf?db=web>.
- Ramos Fernández, G. (2008). Valoración aduanera y precios de transferencia: El largo camino hacia la convergencia. En IFA-Perú, *PT - Precios de Transferencia*. http://www.ifaperu.org/uploads/articles/311_17_ramos.pdf.
- Rinnert, S. (2018) Darf der Zollwert nach Maßgabe einer im Rahmen von Verrechnungspreisen angewandten Restgewinnaufteilungsmethode nachträglich berichtigt werden? *German Magazine "Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern" ZfZ = Journal for Customs and Excise taxes. ZfZ*, 3 69, 68-72.
- Roth, K. y Rinnert, S. (2018) Zur Berücksichtigung von Verrechnungspreisen bei der Ermittlung des Zollwerts. *DStR*, 2090-2093. <https://beck-online.de/Bcid/Y-300-2-DSTR-B-S-2090-N-1>.
- Sánchez de Castro Martín-Luengo, E. (2019). Las reglas sobre precios de transferencia bajo el derecho europeo, algunas reflexiones tras la sentencia del TJUE de 31 de mayo de 2018, C-382/16, asunto "Hornbach-Baumarkt AG". *Nueva Fiscalidad*, (1), 153-189.
- Torres Brizuela, R. (15 de enero de 2020). Resolución anticipada de valor: nunca más un monólogo. Promesas y esperanza de un necesario diálogo. *Guía Práctica de Comercio Exterior y Nomenclador Arancelario Aduanero*, (395).

