

Valoración aduanera y precios de transferencia: El largo camino hacia la convergencia

GILBERTO RAMOS FERNÁNDEZ

1. INTRODUCCIÓN

Uno de los desafíos que enfrentan los miembros de Empresas Multinacionales -“EMN”- cuando realizan operaciones de importación de bienes es la tarea de lidiar con dos sistemas de valoración para establecer, por un lado, la base imponible de los derechos arancelarios y, por otro lado, el costo de adquisición del bien importado para determinar la base imponible del Impuesto a la Renta -“IR”-. Esta situación conlleva el riesgo latente de que el valor asignado al bien importado en uno y otro caso no sea necesariamente el mismo. En ese sentido, las EMN se encuentran expuestas a cierta incertidumbre que puede afectar el desarrollo normal del tráfico de bienes a nivel internacional.

La causa de esta dicotomía estriba en que las reglas que conforman el sistema de valoración aduanera derivan del tratado multilateral suscrito entre los países miembros de la Organización Mundial del Comercio -“OMC”-, mientras que las reglas que componen el régimen de fijación de precios de transferencia -“PT”- provienen de las recomendaciones emitidas por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -“OCDE”-. En los últimos años, se viene discutiendo si es deseable y factible la convergencia de las reglas que se desprenden de ambos sistemas de valoración, tomando en cuenta las semejanzas y diferencias que presentan entre sí.

La presente comunicación técnica tiene por objeto analizar hasta qué punto es posible la armonización de los dos sistemas, a fin de brindar algunas pautas que podrían servir para prevenir algunos conflictos entre los contribuyentes y las autoridades aduaneras y tributarias mientras discorra el largo camino que recién empieza hacia la referida convergencia.

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Desde una perspectiva teórica, la existencia de impuestos diversos en el

sistema tributario de cada país plantea la idoneidad de establecer un régimen coherente en la determinación de las bases imponibles. Con carácter general, la doctrina reconoce dos principios con planteamientos divergentes. Por un lado, el “principio de estanqueidad” postula que la determinación de la base imponible debe ser autónoma y atender a lo dispuesto de manera particular en la esfera legislativa de cada impuesto. Por su parte, el “principio de unicidad” postula que la determinación de la base imponible de un impuesto debe ser vinculante en el ámbito de otros impuestos. Una derivación de este último principio admite, sin embargo, que tal vinculación podría concurrir únicamente en aquellos tributos cuyas bases imponibles han sido definidas previamente de manera homogénea por el legislador.¹

Como quiera, la valoración de operaciones de importación de bienes entre miembros de EMN debe someterse a dos conjuntos de reglas distintas e independientes, propiciadas y concebidas en el seno de dos organismos internacionales. En efecto, por un lado, la determinación del valor en aduanas que sirve para el cálculo de los derechos arancelarios se nutre del *Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994*² -“Acuerdo OMC”-, incorporado a la legislación peruana mediante Resolución Legislativa No. 26407, y en el Reglamento del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, aprobado por Decreto Supremo No. 186-99-EF y normas modificatorias -en adelante, “Reglamento del Acuerdo OMC”-.

Por su parte, las pautas para la fijación de PT se derivan de las *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*, publicadas en 1995 por el Comité de Asuntos Fiscales de OCDE -“Directrices OCDE”-.³ Como sucede con otros países de América Latina, la legislación en el Perú sobre la materia se inspira en tales Directrices, como fluye de lo dispuesto en el inciso h) del art. 32-A del Texto Único Ordenado de la Ley del IR, aprobado mediante Decreto Supremo No. 179-2004-EF y normas modificatorias -en adelante,

¹ LLANSÓ, Macarena: *Reglas de Valoración: Operaciones Vinculadas (Art. 16 de la LIS)*. En AAVV: Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. (Directores: Javier Laorden y Jorge Arques) Editorial Civitas Madrid, 1998 Tomo I pp. 752-753

² De acuerdo con el art. 14 del Acuerdo OMC, las notas que figuran en el Anexo I forman parte integrante de éste, debiendo interpretarse y aplicarse los artículos del Acuerdo OMC conjuntamente con sus respectivas notas.

³ OCDE: *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Traducción del Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda de España. Madrid, 2002. En adelante, toda referencia a las Directrices OCDE se entenderá tomada de este documento.

“LIR”- que reconoce la aplicación de las Directrices OCDE para la interpretación de las normas peruanas sobre PT, en tanto no se opongan a las disposiciones aprobadas por la LIR.

Ahora bien, la posibilidad de una convergencia entre las reglas de ambos sistemas de valoración ha generado uno de los debates más relevantes en el contexto actual de la fiscalidad internacional, como lo corroboran las conferencias sobre PT y valoración aduanera auspiciadas por la OCDE y la Organización Mundial de Aduanas - “OMA” en mayo de 2006 y mayo de 2007 en la ciudad de Bruselas.⁴ En efecto, conforme ha resaltado el subsecretario general de la OMA al concluir la conferencia de 2006, existen dos posiciones antagónicas.⁵

Por un lado, están los que se muestran a favor de la convergencia por entender que existiría un problema de credibilidad si las autoridades de un mismo país aplican reglas de valoración distintas a los mismos bienes importados. Asimismo, sostienen que esto aumenta los costos de cumplimiento y los costos de administración, respectivamente. En ese sentido, recomiendan que las autoridades aduaneras sigan el análisis funcional contemplado en las Directrices de OCDE a fin de determinar si la vinculación entre las partes ha influido en el precio.⁶ Dentro de esta línea de pensamiento se ubican autores como Jovanovich quién, sin perjuicio de reconocer la existencia de ciertas diferencias, considera que los problemas son aparentes, siendo posible la reconciliación de ambos sistemas.⁷

Por otro lado, se encuentran los que se muestran cautelosos con la con-

⁴ TROPIN, Mitchell: “OECD, WCO Officials, Practitioners urge coordinating Customs, Transfer Pricing Rules” *BNA Tax Management Transfer Pricing Report* Vol. 15 No. 2 May 24, 2006 p. 61; PING, Liu & SILBERZTEIN, Caroline: “Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can we Bridge the Gap?” *World Commerce Review* Vol. 1, Issue 1 pp. 36-38

⁵ MIKURIYA, Kunio: “Summary remarks - WCO/OECD. Conference on Transfer Pricing and Customs Valuation” Brussels, May, 2006. Este documento se encuentra disponible en <http://www.oecd.org/dataoecd/34/55/36740073.pdf> (Última visita Julio 25, 2006).

⁶ Debido a que las normas en el Acuerdo OMC son relativamente concisas en comparación con los lineamientos más detallados y exhaustivos de las Directrices de OCDE, los partidarios de esta posición sugieren que existe espacio para desarrollar lineamientos o notas explicativas/interpretativas, lo cual no implica una revisión del Acuerdo OMC, sino más bien, la elaboración de criterios dirigidos a complementar y facilitar la implementación de las reglas actualmente existentes.

⁷ JOVANOVIH, Juan Martín: *Precios de transferencia en materia aduanera e impositiva*. Documento elaborado sobre el trabajo presentado a la vigésima sesión del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la OMA realizada en abril de 2005 en la ciudad de Bruselas. pp. 9-12.

vergencia anotada por entender que los dos sistemas de valoración se basan en principios y metodologías diferentes que implican, en última instancia, consecuencias teóricas y prácticas distintas. Asimismo, consideran que esto podría resultar más costoso que las diferencias existentes al día de hoy. En ese sentido, recomiendan que la discusión debe girar en torno a mecanismos de resolución de controversias que permitan resolver, adecuada y oportunamente, los problemas que pudieran presentarse por tales divergencias. Dentro de esta última corriente se ubican autores como el profesor Maisto quién, aún cuando reconoce cierta interrelación entre la metodología para la determinación de la base imponible de los impuestos directos e indirectos, resalta que el ordenamiento tributario de la mayoría de países ha estimado que no es aconsejable el uso de una metodología única para valorar actos gravados con uno y otro tipo de impuesto por perseguir intereses y finalidades diferentes, así como por el contraste de la estructura económica y jurídica de cada tipo de impuestos.⁸

Con todo, es cierto que las EMN pueden tener incentivos económicos contrapuestos en cuanto a la valoración de sus operaciones de importación, en la medida que si bien la asignación de un valor en aduanas bajo les permitiría el pago de derechos arancelarios menores, un valor en aduanas alto elevaría el costo de adquisición del bien importado que repercutiría en la obtención de una renta imponible menor cuando es revendido en el país de importación. Una situación similar puede ocurrir con las autoridades aduaneras y tributarias de un mismo país, debido a que mientras las primeras verían con buenos ojos que el valor en aduanas fuera lo más alto, las últimas podrían pretender que dicho valor sea fijado en el menor importe posible.⁹

Siguiendo el patrón observado en el derecho comparado, nuestra legislación establece que las normas sobre PT no serán aplicables para efectos de la valoración aduanera (último párrafo del inc. a) del art. 32-A LIR). En ese sentido, la pregunta que planteamos es si los PT fijados al amparo de la LIR pueden o no resultar útiles para la determinación del valor en aduanas. Para ello, en el punto 3 del presente trabajo revisaremos las principales similitudes y diferencias que presentan cada sistema de valoración. Luego, en el punto 4 tocaremos ciertas medidas adoptadas por algunos países

⁸ MAISTO, Guglielmo: "Cross-border valuation for income tax, customs duties and VAT" *Bulletin For International Fiscal Documentation*. No. 3, 2001 p. 107

⁹ BARREIRA, Enrique: "El Valor en Aduanas y Los Precios de Transferencia en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: dos enfoques ante un mismo fenómeno" *Revista de Estudios Aduaneros* No. 15 2001 p. 114; EDWARDS, Stuart; HINE, Julian & O'HALLORAN, John: "The Customs/Transfer Pricing dilemma: ensuring documentation considers both Agencies" *BNA Tax Management Transfer Pricing Report* Vol. 11 No. 18 January 22, 2003 p. 819 y ss.

tendientes a coordinar ambos sistemas de valoración. Finalmente, en el punto 5 brindaremos algunas conclusiones y recomendaciones, a la luz de nuestra realidad jurídica y experiencia, sin perder de vista que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -“SUNAT”- desde hace algunos años tiene a su cargo la función del control de ambos sistemas de valoración.¹⁰

3. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS DE AMBOS SISTEMAS DE VALORACIÓN

3.1. Cuestiones preliminares

Diversos problemas pueden derivarse de la presencia de dos sistemas de valoración, cuya revisión detallada excede largamente el propósito de este trabajo y el límite de espacio sugerido por el relator general. En ese sentido, conviene que abordemos solamente aquellas cuestiones que, en nuestra opinión, constituyen los aspectos donde pueden suscitarse las diferencias y similitudes más relevantes. Estos temas son los siguientes: i) ajustes de comparabilidad vs. ajustes al valor de transacción; ii) métodos de fijación de PT vs. métodos de valoración aduanera; iii) rango de plena competencia vs. valor en aduanas único; iv) enfoque agregado vs. enfoque segregado; y, v) ajustes compensatorios vs. ajustes ex post importación

No obstante, a fin de comprender la dinámica de la fijación de PT y de la determinación del valor en aduanas, es menester que previamente revise-mos algunos conceptos básicos que se insertan en la esencia de cada sistema, especialmente, en lo que concierne al rol que cumple el “principio de plena competencia”, así como el “valor de transacción”, respectivamente.

3.1.1. El “principio de plena competencia” en el sistema de fijación de precios de transferencia

El principio de plena competencia es el parámetro usado en el derecho comparado para la fijación de PT. Parte de la premisa que las relaciones comerciales y financieras entre partes vinculadas no reproducen necesariamente las fuerzas del mercado. En ese sentido, dicho principio pretende erigirse como una medida neutral y equitativa al postular que las condiciones (i.e. precios o utilidades) fijadas en transacciones entre partes vinculadas sean iguales o similares a las condiciones observadas en transacciones entre partes independientes, bajo circunstancias iguales o similares.

¹⁰ En efecto, mediante Decreto Supremo No. 061-2002-PCM, expedido al amparo de lo establecido en el numeral 13.1 del artículo 13º de la Ley Nº 27658, SUNAT absorbió a la Superintendencia Nacional de Aduanas, asumiendo las funciones, facultades y atribuciones que por ley, correspondían a esta entidad.

De esta manera, la aplicación del principio de plena competencia exige la realización de un análisis de comparabilidad entre operaciones vinculadas y operaciones efectuadas entre partes independientes en el que deben ponderarse una serie de pautas contempladas en el artículo 32-A de la LIR y en el capítulo XIX del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo 122-94-EF y normas modificatorias - en adelante, “Reglamento de la LIR”-.

Como quiera, la fijación de un PT acorde con el principio de plena competencia debe tomar en cuenta, por lo menos, cinco factores esenciales que son: i) las características de los bienes; ii) las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos (i.e. análisis funcional); iii) los términos contractuales; iv) la circunstancias económicas de la operación; y, v) las estrategias de negocios.

Del mismo modo, la fijación de un PT en línea con el principio de plena competencia exige un análisis de índole económico en el que básicamente se comparan las condiciones pactadas en las relaciones comerciales y financieras entabladas entre partes vinculadas con las observadas entre partes independientes al amparo de ciertos métodos de valoración diseñados para tal efecto, conforme revisaremos más adelante.

3.1.2. El “valor de transacción” en el sistema de valoración aduanera

El “valor de transacción” configura la regla esencial del sistema de valoración aduanera, entendiéndose como tal al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías importadas. Ahora bien, la aplicación del “valor de transacción” como método primario para la determinación del valor en aduanas se encuentra sujeta a la observancia de algunas condiciones.

En primer lugar, el “valor de transacción” debe someterse a ciertos ajustes, tema sobre el que volveremos en el siguiente punto del presente trabajo. En segundo lugar, para que pueda ser “el valor de transacción”, deben concurrir las siguientes circunstancias (*art. 1.1 Acuerdo OMC y art. 4 Reglamento del Acuerdo OMC*):

- no exista restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador.¹¹
- la venta o el precio no dependa de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a

¹¹ Nótese, sin embargo, que estas restricciones no se aplican a las que: i) impongan o exijan la ley o autoridades del país de importación; ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías.

valorar;

- el producto de la reventa o de cualquier cesión ulterior de las mercancías no revierta directa ni indirectamente al vendedor;
- no exista vinculación entre comprador y vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable.

De la última circunstancia fluye que la importación de bienes o mercancías entre partes vinculadas no implica el rechazo automático del “valor de transacción” y que, sólo cuando la autoridad aduanera tenga dudas razonables sobre la operación en cuestión, deberá permitir que el importador demuestre la idoneidad del “valor de transacción”, pudiendo recurrir a dos pruebas o test.

La primera prueba consiste en determinar que las circunstancias de la venta no han influido en el precio, al reconocerse que la vinculación entre vendedor (exportador) y comprador (importador) no constituye en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el “valor de transacción”. (*Inc. a) del art. 1.2 Acuerdo OMC y num. 1) del inc. e) del art. 4 Reglamento del Acuerdo OMC*).

Para demostrar que la vinculación no afecta el “valor de transacción”, el importador puede acreditar, entre otras, que cumple alguna de las siguientes situaciones (*Notas al inc. a) del art. 1.2 Acuerdo OMC*):

- que el precio es acordado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción o industria de que se trate;
- que el precio es acordado de manera consistente con los precios de venta fijados por el vendedor y compradores no vinculados;
- que el precio permite recuperar todos los costos y se logra un beneficio en consonancia con los beneficios globales de la empresa en un período de tiempo representativo (i.e. un año) en las ventas de mercancías de la misma especie o clase.

La segunda prueba se satisface si el importador demuestra que el “valor de transacción” se aproxima mucho a alguno de los siguientes valores criterios (*inc. b) del art. 1.2 Acuerdo OMC y num. 2) del inc. e) del art. 4 Reglamento del Acuerdo OMC*):¹²

¹² Para determinar si el “valor de transacción” se aproxima mucho a un “valor criterio” se tomará en cuenta diversos factores, como: la naturaleza de las mercancías importadas, la naturaleza de la rama de producción, la temporada durante la cual se importan las mercancías y si la diferencia de valor es significativa desde el punto de vista comercial. (*Nota al inc. b) del art 1.2 del Acuerdo OMC*).

- el valor de transacción de mercaderías idénticas o similares;
- el valor en aduana de mercancías idénticas o similares determinado de acuerdo con las pautas del “método de deductivo”;
- el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a las pautas del “método constructivo”

En ese sentido, si el importador demuestra que el “valor de transacción” se aproxima mucho a un valor criterio previamente aceptado por la aduana, no será necesario examinar la influencia de la vinculación entre las partes.

3.2. Ajustes de comparabilidad vs. Ajustes al valor de transacción

En la medida que el principio de plena competencia exige que el PT fijado entre partes vinculadas sea equivalente al precio acordado entre partes independientes en transacciones comparables, resulta gravitante definir qué se entiende por “transacción comparable”. Existe una transacción de esta clase cuando se cumple alguna de las siguientes condiciones (*inc. d) del art. 32-A LIR y párrafo 1.15 Directrices OCDE*):

- ninguna de las diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan afectan materialmente el precio o margen de utilidad;
- aún cuando existan diferencias entre las transacciones o entre las características de las partes que las realizan que afecten materialmente el precio o margen de utilidad, puedan ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Al respecto, nótese que nuestra legislación también prevé pautas para la eliminación de diferencias con relación al plazo de pago, cantidad negociada, propaganda y publicidad, costo de intermediación, acondicionamiento, flete y seguro, naturaleza física y de contenido (*art. 111 Reglamento de la LIR*). Con todo, resulta claro que este análisis debe tomar en cuenta los factores esenciales de comparabilidad antes mencionados, dependiendo de las circunstancias particulares de cada caso.

Por su parte, la determinación del valor en aduanas debe realizarse atendiendo a una serie de ajustes (adiciones o deducciones) con carácter obligatorio. Así, el precio pagado o por pagar debe incorporar la suma de los siguientes conceptos (*Art. 8 Acuerdo OMC y art. 7 Reglamento del Acuerdo OMC*):

- comisiones y gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
- costo de los envases o embalajes y gastos de embalaje;

- prestaciones a cargo del comprador;¹³
- cánones y derechos de licencia;¹⁴
- productos ulteriores que reviertan al vendedor;¹⁵
- costo del transporte y del seguro hasta el lugar de importación, con excepción de los gastos de descarga y manipulación en el puerto o lugar de importación;

Estas adiciones sólo podrán efectuarse cuando: i) no se encuentren incluidos en el precio pagado o por pagar; ii) corran a cargo del comprador de la mercancía; y iii) existan datos objetivos y cuantificables.

Asimismo, el precio pagado o por pagar no debe incorporar los siguientes conceptos (*Art. 9 Reglamento del Acuerdo OMC*):

- costo del transporte ulterior a la importación en el territorio aduanero peruano;
- gastos de construcción, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación;
- derechos arancelarios y demás tributos aplicable en el territorio peruano;
- comisiones de compra;
- pagos que efectúe el comprador como contrapartida del derecho de distribuir o revender las mercancías importadas, cuando no constituyan una condición de la venta de tales mercancías;
- prestaciones realizadas por el comprador en el Perú para comercializar las mercancías: publicidad, garantía, asistencia a ferias, etc., incluso cuando estas puedan beneficiar al vendedor;

¹³ Estas prestaciones corresponden al valor de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador los haya suministrado, de manera directa o indirecta, gratuitamente o a precios reducidos y que hayan sido utilizados, incorporados o consumidos en la producción de las mercancías importadas: i) materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos; ii) herramientas, matrices, moldes y elementos análogos; iii) materiales; iv) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del país de importación. (*inc. b*) del art. 8.1 Acuerdo OMC)

¹⁴ Los cánones y derechos de licencias son los que se encuentran relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías y siempre que aquellos no se encuentren incluidos en el precio realmente pagado o por pagar. (*inc. c*) del art. 8.1 del Acuerdo OMC)

¹⁵ Esto se refiere al valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor. (*inc. d*) del art. 8.1 del Acuerdo OMC)

- pagos por dividendos u otros conceptos que realice el comprador al vendedor que no guardan relación con las mercancías importadas;
- derechos de reproducción en el Perú como condición de la venta de la mercancía importada.

En atención a lo expuesto, puede sostenerse que la primera diferencia importante entre ambos sistemas de valoración se plasma en la flexibilidad para realizar los ajustes necesarios y razonables para obtener transacciones comparables cuando se trate de verificar si el PT cumple con el principio de plena competencia y en la obligatoriedad de los ajustes que deben introducirse al precio pagado o por pagar de las mercancías importadas, cuando se trata de determinar el valor de aduanas. Como es de esperar, esta diferencia en la naturaleza de los ajustes puede conducir a resultados diversos en uno y otro caso.

3.3. Métodos para la fijación de precios de transferencia vs. Métodos de valoración aduanera

Como hemos señalado, la fijación de PT también exige un análisis económico que involucra la aplicación de diversos métodos de valoración. En primer término, están los denominados “métodos tradicionales”: método del precio comparable no controlado, método de precio de reventa y método de costo incrementado (*capítulo II, Directrices OCDE*). En segundo término, vienen los denominados “otros métodos” o “métodos basados en los beneficios”: método de partición de utilidades y método del margen neto de la transacción (*capítulo III, Directrices OCDE*). Ambos grupos de métodos son recogidos por nuestra legislación, aunque se opte por distinguir entre el método de partición de utilidades y el método residual de partición de utilidades (*inc. e del art. 32-A LIR*).

El Comité de Asuntos Fiscales de OCDE se inclina por preferir el uso de los “métodos tradicionales” antes que los “otros métodos” (*Párrafo 3.49 Directrices OCDE*), aunque esta posición actualmente viene siendo revisada.¹⁶ Sin perjuicio de ello, algunos países como Perú, no siguen tal preferencia y se inclinan a favor de la fijación de PT atendiendo al mejor método o método más apropiado, según una serie de criterios a evaluarse caso por caso, como: i) mejor compatibilice con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad; ii) cuente con la mayor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación; iii) contemple el más alto grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones; y, iv) requiera el menor nivel de ajustes

¹⁶ Véase OECD: *Transactional Profit Methods. Discussion Draft for Public Comments*. OECD, Paris 25 January 2008 pp. 6-17

a fin de eliminar las diferencias entre los hechos y las situaciones comparables (*Art. 113 Reglamento de la LIR*).

Por su parte, la determinación del valor en aduanas también se realiza mediante una serie de métodos a los que podrá recurrirse, únicamente, en defecto del “valor de transacción”. Estos métodos son los siguientes: el método del valor de transacción de mercaderías idénticas, el método de valor de transacción de mercaderías similares, el método del valor deducido, el método del valor reconstruido y el método residual o de último recurso. Un tema que merece destacarse es que los métodos de valoración aduanera deben ser aplicados siguiendo un orden de prelación, con excepción de los métodos del valor deducido y del valor reconstruido cuya alternancia se permite si lo solicita el importador. (*Art. 2 al 7 Acuerdo OMC y art. 13 al 22 Reglamento del Acuerdo OMC*).

Por tanto, otra diferencia relevante entre ambos sistemas de valoración es que si bien es posible elegir el método más apropiado para fijar PT según las características de cada caso en particular, esto no es posible en la determinación del valor en aduanas debido a que, una vez que la aplicación del “valor de transacción” ha sido desestimada, los métodos subsiguientes deberán ser aplicados uno tras otro de manera obligatoria. Como es lógico, esta situación conlleva el riesgo latente de obtener resultados diversos en la medida que la dinámica propia de cada método puede no ser igual. En ese sentido, si bien grosso modo se aprecia cierta analogía entre algunos de los métodos para la fijación de PT y algunos de los métodos para la determinación del valor en aduanas, existen diferencias que merecen ser puntualizadas,¹⁷ conforme revisamos a continuación.

3.3.1. Método del precio comparable no controlado vs. Método del valor de transacción de mercancías idénticas

El método del precio comparable no controlado -“MPCNC”- es el método más directo para fijar un PT acorde con el principio de plena competencia. Mediante la aplicación de este método, el PT de los bienes corresponderá al precio que se hubiera pactado con partes independientes (i.e. comparable interno) o entre partes independientes (i.e. comparable externo) en transacciones comparables. En todo caso, como ocurre con los demás métodos de fijación de PT, si existieran diferencias en las transacciones objeto de comparación que pudieran afectar materialmente el precio bajo evaluación, debe procurarse su eliminación mediante ajustes razonables.

Por su parte, si el “valor de transacción” no puede ser aplicado para de-

¹⁷ SWANELED, Hendrik *et al.*: “Customs Valuation & Transfer Pricing in Canada: Addressing the Commonalities and Differences” *International Tax Notes* March 22, 2004

terminar el valor en aduanas, debe recurrirse al “método del valor de transacción de mercancías idénticas”. Se entiende por “mercancías idénticas” las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Asimismo, sólo podrá considerarse “mercancías idénticas” las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración (*Art. 15.2 Acuerdo OMC*).

Ahora bien, siempre que sea posible, la autoridad aduanera utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas en el mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de valoración. Cuando esto no sea posible, podrá utilizar una venta de mercancías idénticas en cualquiera de las siguientes circunstancias (*Nota al art. 2 Acuerdo OMC*):

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

En cualquiera de las situaciones descritas, sin embargo, deberá efectuarse ajustes en base a factores de cantidad, factores de nivel comercial o factores de ambos tipos.

En líneas generales, el MPCNC y el “método del valor de transacción de mercancías idénticas” guardan cierta similitud en tanto buscan que el PT y el valor en aduanas, respectivamente, correspondan al precio asignado a un bien idéntico a la mercancía importada. Incluso, algunos de los ajustes contemplados para la aplicación del último método pueden ser compatibles en el contexto del MPCNC. No obstante, existe una diferencia toda vez que los ajustes que pueden efectuarse bajo el MPCNC no tienen naturaleza coercitiva, mientras que los ajustes al precio pagado o por pagar de las mercancías idénticas tienen naturaleza obligatoria, lo cual puede derivar en la obtención de resultados distintos.

3.3.2. Método del precio comparable no controlado vs. Método del valor de transacción de mercancías similares

Cuando el valor en aduanas no puede ser determinado mediante el valor de transacción de mercaderías idénticas, el siguiente método para calcular dicho valor será el “método del valor de transacción de mercancías similares”. Se entiende por “mercancías similares” aquellas que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes, que les permite cumplir con las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Asimismo, deberá considerarse, entre otros factores, calidad,

prestigio comercial y la existencia de una marca comercial. Sólo podrá considerarse “mercancías similares” las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración (Art. 15.2 del Acuerdo OMC). Al igual que en el caso del “método del valor de transacciones idénticas”, se permite la comparación en diversos niveles de comercialización y de cantidades, siempre que se efectúen los ajustes pertinentes (*Nota al art. 2 del Acuerdo OMC*).

Con todo, aún cuando existe también cierta similitud entre el MPCNC y el “método del valor de transacción de mercancías similares” por buscarse un precio equivalente al de bienes similares a las mercancías importadas, se mantiene la diferencia en cuanto a la naturaleza de los ajustes que deben practicarse, por lo que no pueden descartarse resultados distintos bajo la aplicación de uno y otro método.

3.3.3. Método del precio de reventa vs. Método deductivo

La fijación de PT también puede efectuarse a través del método del precio de reventa -“MPR”-, que consiste en determinar el valor de bienes adquiridos por un comprador de su parte vinculada que son revendidos posteriormente a una parte independiente. Al valor de reventa de tales bienes se le disminuirá un margen de utilidad bruta que obtiene dicho comprador en transacciones comparables con partes independientes (i.e. comparable interno) o el margen observado en transacciones comparables entre partes independientes (i.e. comparable externo). El margen de utilidad bruta será igual a la utilidad bruta entre las ventas netas.

Al igual que ocurre con los otros métodos, el análisis de comparabilidad debe recaer sobre la parte vinculada menos compleja. En ese sentido, cuando aquella es un distribuidor que adquiere bienes de su proveedor vinculado para revenderlos a partes independientes sin que hayan sufrido transformaciones o sin haberles incorporado intangibles, entonces el MPR puede ser el método más apropiado para fijar el PT del bien importado.

Por su parte, cuando el valor en aduanas no puede ser calculado mediante el valor de transacción de mercancías similares, el siguiente método a usarse para tal efecto será el “método del valor deducido” o “método deductivo”, en cuyo caso el valor en aduanas corresponderá al precio unitario al que se vende a partes no vinculadas la mayor cantidad de mercancías importadas o de otras mercancías iguales o similares, (*Art. 15 Reglamento del Acuerdo OMC*). Para la aplicación de este método, deben observarse las siguientes condiciones (*Art. 16 Reglamento del Acuerdo OMC*):

- las mercancías sean vendidas en el mismo estado en que fueron importadas;

- las mercancías sean vendidas en el mismo momento de la importación o en uno próximo, esto es, la fecha en que son vendidas en la cantidad suficiente que permita establecer el precio unitario;
- en su defecto, podrán utilizarse las ventas efectuadas dentro de los 90 días contados a partir de la fecha de numeración de la declaración de las mercancías;
- si no se venden mercancías idénticas o similares en el mismo estado en que son importadas, el importador puede solicitar el uso de mercancías vendidas después de su transformación.

Ahora bien, al precio unitario de las mercancías importadas deberá deducírsele un importe correspondiente a los siguientes conceptos (*Art. 17 Reglamento del Acuerdo OMC*):

- las comisiones pagadas o convenidas habitualmente o los márgenes cargados usualmente para beneficios y gastos generales, incluidos los costos directos e indirectos de la comercialización de las mercancías que se trate en las ventas en el Perú de mercancías de la misma especie o clase;¹⁸
- los gastos habituales de transporte y seguro, así como los gastos conexos en que se incurra en el Perú;
- los derechos de aduana y demás tributos que deben pagarse en el Perú por la importación o venta de las mercancías;
- el valor añadido por el montaje o transformación de la mercancía, cuando proceda.

De lo expuesto, se observa cierta semejanza entre el MPR y el “método del valor deducido” ya que ambos parten del precio al que se revenden los bienes adquiridos de una parte vinculada, disminuido en una cantidad que represente un margen de beneficios adecuado. No obstante, existen algunas diferencias. En primer término, para determinar el precio unitario de las mercancías revendidas deben seguirse ciertos criterios no exigidos bajo el MPR. En segundo término, dicho cálculo debe ser efectuado dentro de un plazo máximo que tampoco es exigido bajo el MPR. Finalmente, el margen de utilidad a ser deducido puede contener elementos distintos. En efecto, en el contexto del MPR se comparan márgenes de utilidad bruta, dejándose de lado los gastos incurridos a nivel operativo (i.e. gastos de ventas y gastos administrativos). Sin embargo, el margen de utilidad de-

¹⁸ Se entiende por “mercancías de la misma especie o clase” aquellas mercancías pertenecientes a un grupo de o gama de mercancías producidas por una rama de producción determinada o por un sector de la misma, y comprende mercancías idénticas y similares (*Art. 15.3 del Acuerdo OMC*).

ducible en el contexto del “método del valor deducido” incorpora los gastos operativos relacionados con la venta de mercancías de la misma especie o clase. En consecuencia, las diferencias anotadas pueden conducir a valores distintos cuando ambos métodos son aplicados sobre el mismo bien importado.

3.3.4. Método del costo incrementado vs. Método reconstructivo

Mediante el método del costo incrementado -“MCI”- para fijar un PT, se determina el valor de bienes que un proveedor transfiere a su parte vinculada, aumentando al costo incurrido por dicho proveedor el margen de costo adicionado que obtiene en transacciones comparables con partes independientes (i.e. comparable interno) o el margen observado en transacciones comparables entre terceros independientes (i.e. comparable externo). Este margen de costo adicionado será igual a la utilidad bruta entre el costo de ventas.

El MCI puede configurarse como el método más apropiado cuando la parte vinculada menos compleja para fines del análisis de comparabilidad es el fabricante de bienes a los que no se le han incorporado intangibles valiosos o cuando es el proveedor de bienes semi-terminados. Asimismo, para su aplicación, deberá tomarse en cuenta que existen tres grandes categorías de costos: i) costos directos de producción, como el de las materias primas; ii) costos indirectos de producción, como los de reparación y mantenimiento que pueden ser repartidos entre diversos tipos de productos; y, iii) gastos operativos. (*Párrafo 2.40 Directrices OCDE*).

Por su parte, cuando el valor en aduanas no puede ser calculado bajo el método deductivo, el próximo método a usarse para tal efecto será el “método del valor reconstruido” o “método reconstructivo”, calculado sobre la base del costo de producción de las mercancías importadas, incrementado en una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que podría agregarse en ventas desde el país de exportación al país de importación de mercancías de la misma especie o clase (*art. 18 Reglamento del Acuerdo OMC*).

El valor en aduanas determinado al amparo de este método debe incluir (*art. 19 Reglamento del Acuerdo OMC*):

- el costo de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas;
- una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales usual en ventas para la exportación al territorio peruano de mercancías de la misma especie o clase, incluyendo los costos directos e indirectos de

- producción y comercialización de las mercancías para su exportación;
- los gastos de transporte, seguro y gastos conexos hasta el lugar de importación.

Ahora bien, aún cuando se percibe cierta similitud en la lógica subyacente al MCI y al método del valor reconstruido, en tanto que ambos parten del costo de producción de la mercancía importada para luego añadirle un margen de beneficios adecuado, existen diferencias. En efecto, para efectos de fijar el PT bajo el MCI, el margen a ser adicionado será calculado después de los costos directos e indirectos, excluyéndose los gastos operativos. Sin embargo, en el caso del valor en aduanas determinado bajo el “método del valor reconstruido” dicho margen incorporará una cantidad por concepto de gastos de ventas de la mercancía exportada. En ese sentido, en la medida que el margen a ser añadido puede ser calculado de manera distinta, no es extraño que puedan obtenerse resultados diferentes en uno y otro caso.

3.3.5. Métodos basados en los beneficios vs. Métodos residuales

Finalmente, la fijación de PT también puede efectuarse al amparo de los denominados “métodos basados en los beneficios”. Así, bajo el método de partición de utilidades -“MPU”- el valor de los bienes se determinará mediante la distribución de la utilidad global proveniente de la suma de las utilidades parciales obtenidas en cada una de las transacciones entre partes vinculadas, en la proporción que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes, teniendo en cuenta ciertas variables como las ventas, costos, riesgos asumidos, activos usados y funciones desempeñadas por las partes vinculadas.

Una derivación de este método es el residual de partición de utilidades -“MRPU”-, el cual consiste de dos pasos: primero, se determina la utilidad mínima que le correspondería a cada parte vinculada sin tomar en cuenta la utilización de activos intangibles significativos; segundo, se determinará la utilidad residual equivalente a la diferencia entre la utilidad global y la utilidad mínima, siendo atribuida a cada parte vinculada en la proporción que hubiera sido distribuida con o entre partes independientes, tomando en cuenta el uso de los activos intangibles significativos.

A su vez, bajo el método del margen neto transaccional -“MMNT”- se determina la utilidad que hubieran obtenido partes independientes en transacciones comparables, tomando en cuenta índices de rentabilidad basados en variables, tales como activos, ventas, gastos, costos, flujos de efectivo, etc. Un tema importante a resaltar es que la aplicación del MMNT muchas veces evaluará la utilidad operativa u otro índice de utili-

dad obtenida en su conjunto por una entidad, al focalizarse en los retornos que deben generar empresas que realizan funciones similares antes que en los precios o en las características de los bienes.

Por su parte, cuando el valor en aduanas no puede ser estimado mediante los métodos de valoración aduanera mencionados, dicho valor será calculado a través de la aplicación flexible de cualquiera de tales métodos anteriores y siempre que el valor en aduanas resultante sea equitativo, razonable, uniforme, neutro y refleje, en la medida de lo posible, la realidad comercial (*art. 21 Reglamento del Acuerdo OMC*).

Con todo, la aplicación de este método, conocido también como “método residual” o “método de último recurso” para determinar el valor en aduanas no podrá tomar en cuenta lo siguiente (*art. 22 Reglamento del Acuerdo OMC*):

- el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país;
- un sistema que prevea la aceptación del más alto de dos valores posibles;
- el precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador;
- el costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares;
- el precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación;
- valores en aduana mínimos;
- valores arbitrarios o ficticios.

De lo expuesto, se colige que el sistema de valoración aduanera no contempla un método análogo al MPU o al MRPU, por lo que lo más probable es que el uso de este tipo de métodos para la fijación del PT resulte en importe que difiera del valor en aduanas determinado bajo las pautas de cualquier método de valoración aduanera.

Asimismo, si bien el MMNT comparte cierta semejanza con el “método del valor reconstruido” que, conforme vimos, parte del costo de producción de la mercancía exportada para añadirle un margen de utilidad que incluye gastos incurridos a nivel operativo, pueden existir diferencias si el índice de rentabilidad usado bajo el MMNT es igual, entre otros, al Retorno sobre Activos (utilidad operativa / activos operativos, denominado también ROA, por sus siglas en inglés) o al Retorno sobre Gastos Operativos (utilidad bruta / gastos operativos, denominado también Ratio Berry).¹⁹

¹⁹ El ratio lleva el nombre de su creador, el profesor Charles Berry, quien testifico a

3.4. Rango de plena competencia vs. Valor en aduanas único

En la medida que la fijación de PT no constituye una ciencia exacta, habrá ocasiones donde la aplicación del método más apropiado conduzca a un rango de precios o utilidades -"rango de plena competencia"- que permite que el PT acordado no sea ajustado si se ubica dentro del referido rango (*Párrafo 1.45 Directrices OCDE*). Asimismo, la legislación de algunos países como Perú, dispone que si el PT convenido se encuentra fuera del rango de plena competencia, entonces deberá ser ajustado hasta el importe equivalente a la mediana del rango, el mismo que debe ser construido bajo la metodología del rango intercuartil²⁰ (*art. 114 y art. 115 Reglamento de la LIR, respectivamente*).

Por su parte, la determinación del valor en aduanas no admite un rango de precios para verificar si el valor asignado a una mercancía importada es o no correcto. Esto responde a que la alícuota del derecho arancelario depende de la clasificación de cada mercancía, para lo cual debe acudir a la partida arancelaria pertinente del Arancel de Aduanas. Por tanto, si bien en el contexto de la fijación de PT pueden considerarse diversos valores para establecer un rango de plena competencia, la lógica del sistema de valoración aduanera exige un análisis particular de cada tipo o clase de mercancía importada para estimar los derechos arancelarios correspondientes.

Otra diferencia que merece recalcar es que si de la aplicación de los métodos de valoración aduanera llega a obtenerse más de un valor, sólo podrá considerarse el más bajo y no el valor equivalente al punto de la mediana del rango de plena competencia, como ocurre con la fijación de PT. Del mismo modo, aún cuando el método residual sea aplicado, recuérdese que no se permitirá tomar el más alto de dos valores posibles a fin de estimar el valor en aduanas. Por tanto, las diferencias anotadas también pueden desembocar en la obtención de resultados divergentes en uno y otro caso.

3.5. Análisis transaccional: Enfoque agregado vs. Enfoque segregado

En teoría, el análisis de comparabilidad debe aplicarse transacción por transacción si se pretende obtener la aproximación de un PT más precisa y acor-

favor de la autoridad tributaria estadounidense en el caso *E.I. Dupont de Nemours*. Véase PRZYSUSKI, Martin & LALAPET, Srin: "A Comprehensive Look at the Berry Ratio in Transfer Pricing" *Tax Notes International* Nov. 21, 2005 p. 759 y ss.

²⁰ Recuérdese que el uso de una herramienta estadística como el rango intercuartil permite incrementar el grado de comparabilidad de las transacciones o entidades bajo examen, a través de la eliminación del 50% de las observaciones de la muestra obtenida.

de con el principio de plena competencia. Sin embargo, a menudo acaecen situaciones donde diversas prestaciones separadas se encuentran tan estrechamente ligadas o son tan continuas que no pueden ser valoradas adecuadamente de manera independiente. Cuando esto ocurre, no queda más que valorar conjuntamente dos o más operaciones separadas, utilizando el método más adecuado de acuerdo con las circunstancias del caso concreto (*Párrafo 1.42 Directrices OCDE y art. 112 del Reglamento de la LIR*).

Por su parte, existen otras operaciones que son contratadas de manera global (i.e. acuerdos globales) como puede ocurrir cuando la EMN reagrupa en una sola transacción y a un único precio un conjunto de prestaciones tales como la cesión de patentes, know-how y marcas, la prestación de servicios administrativos y técnicos y el arrendamiento de instalaciones de producción. En estos casos, puede que no sea posible valorar el acuerdo en su conjunto, de tal forma que sea necesario segregarse algunos de sus elementos para analizar cuál habría sido el PT que le hubiera sido asignado (*Párrafo 1.43 Directrices OCDE y art. 112 Reglamento de la LIR*). Este tipo de análisis, denominado “enfoque segregado”, también puede presentarse en los estudios de PT, aunque ello dependerá de las características de la transacción a ser evaluada.

Como quiera, en el contexto del sistema de valoración aduanera, la determinación del valor en aduanas debe realizarse mediante el análisis individual de cada mercancía importada. La razón de ello estriba, nuevamente, en que la liquidación de los derechos arancelarios dependerá de la partida arancelaria correspondiente a cada mercancía importada. En ese sentido, existe el riesgo de obtener resultados distintos en uno y otro caso, principalmente cuando la fijación de PT se efectúa a nivel agregado, como puede ocurrir cuando se usa el MMNT.²¹

3.6. Ajustes compensatorios vs. Ajustes ex post declaración de valor en aduanas

Cuando las autoridades tributarias consideran que el PT no es acorde con el principio de plena competencia, tienen la potestad de ajustarlo mediante el empleo de los denominados “ajustes primarios” (*inc. c) del art. 32-A LIR; inc. a) del art. 109 Reglamento de la LIR*). Los “ajustes primarios” también se permiten al amparo de los convenios para evitar la doble imposición -“CDI”- que incorporan una cláusula similar a la del art. 9(1) del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de OCDE -

²¹ ZUVICH, Douglas & HERR, Thomas: “Customs considerations when establishing transfer pricing policies” *International Tax Review* July 2005 - Transfer Pricing Supplement No. 23 p. 54

“Modelo OCDE”-.²²

Los ajustes primarios pueden ocasionar, sin embargo, situaciones de doble imposición internacional, si la autoridad tributaria del Estado donde reside la otra parte vinculada no efectúa un ajuste por un monto correspondiente, mediante los denominados “ajustes correlativos”. Por lo general, la posibilidad de realizar “ajustes correlativos” dependerá también de un CDI que incorpore una cláusula similar a la del art. 9(2) del Modelo OCDE (*inc. c) del art. 32-A LIR; inc. b) del art. 109 Reglamento de la LIR*).²³

Además, la legislación de algunos países permite que el contribuyente pueda ajustar directamente los PT convenidos en sus operaciones vinculadas dentro de un plazo que, generalmente, se prolonga hasta la presentación de la declaración jurada anual del IR. Este tipo de ajustes se denominan “ajustes compensatorios” y, si bien la legislación peruana no permite ni niega la posibilidad de realizarlos,²⁴ es indudable que pueden incidir en la determinación del valor en aduanas.²⁵

En efecto, si el exportador del exterior decidiera ajustar hacia abajo el PT pactado para determinada mercancía adquirida previamente por un importador vinculado que residen en el Perú, esto implicaría que el valor en aduanas declarado fue mayor y, por ende, que los derechos arancelarios pagados fueron mayores al haber sido calculados sobre una base imponible más alta de la que correspondía. Por el contrario, si el exportador decidiera ajustar hacia arriba el PT acordado, esto significaría que el valor en aduanas fue menor y, por ende, que los derechos arancelarios declarados y pagados al momento de la importación también fueron menores.

En este contexto, si el PT es ajustado hacia arriba en un momento posterior al de la importación, las autoridades aduaneras exigirán la parte proporcional de los derechos arancelarios dejados de pagar, sin perjuicio de

²² Una cláusula de este tipo se encuentra en el artículo 9(1) del CDI suscrito por Perú con Canadá, Chile, España y Brasil, respectivamente. Nótese, sin embargo, que los dos últimos CDI no se encuentran vigentes porque aguardan la respectiva aprobación del Congreso.

²³ Una cláusula de este tipo se encuentra en el artículo 9(2) del CDI suscrito por Perú con Canadá, Chile y España. El CDI con Brasil no contempla esta cláusula.

²⁴ El primer párrafo del inciso c) del art. 32-A de la LIR reconoce que los PT pueden ser ajustados por los contribuyentes al señalar lo siguiente: “*El ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto (...)*” No obstante, el Reglamento de la LIR omite pronunciarse al respecto.

²⁵ Nótese que estas cuestiones también pueden plantearse cuando se practica un ajuste correspondiente. Véase IDSINGA, Folkert, KALSHOVEN, Bart-Jan & van HERKSEN, Monique: “Transfer pricing adjustments: the impact on EU indirect taxes” *World Finance Review* 2005 pp.184-186.

los intereses y multas correspondientes por haberse declarado un valor en aduanas incorrecto. Sin embargo, cuando la situación es inversa, esto es, cuando el PT es ajustado hacia abajo en un momento posterior al de la importación, lo más probable es que las autoridades aduaneras no devuelvan los derechos arancelarios pagados en exceso si fueran solicitados por el importador.

En efecto, si bien el valor en aduanas puede ser ajustado en un momento posterior, esta posibilidad se encuentra restringida sólo si el valor en aduanas es declarado de manera provisional, lo cual se permite cuando exista una cláusula de revisión de precios en el contrato respectivo (*Art. 10 Reglamento del Acuerdo OMC*) o cuando es imposible declarar un valor en aduanas definitivo por la naturaleza de la transacción comercial, sin perjuicio de la obligación de constituir una garantía (*art. 23 Reglamento del Acuerdo OMC*). Como quiera, este tipo de ajustes ex post sobre el valor en aduanas provisional en el país del importador tienen naturaleza excepcional, a diferencia de los ajustes compensatorios que pueden estar permitidos por la legislación del país del exportador y que, por lo general, son practicados cuando la fijación de PT se efectúa al amparo del MMNT.²⁶

El tema es relevante debido a que una reciente encuesta realizada a 850 EMN en 24 países determinó que aquellas casas matrices que usaban inicialmente el mismo sistema de precios para efectos de valoración aduanera y fijación de PT, sólo 34% realizaban las coordinaciones respectivas entre ambos sistemas de valoración cuando practicaban ajustes ex post transacción. Sin embargo, más de la mitad (52%) no efectuaban este tipo de coordinaciones.²⁷

4. INICIATIVAS ADOPTADAS POR ALGUNOS PAÍSES Y ANÁLISIS DE SOLUCIONES POSIBLES

Lo expuesto en el punto anterior demuestra que, aún cuando pueden existir aspectos semejantes entre las reglas sobre fijación de PT y determinación del valor en aduanas, también existen una serie de diferencias que deben ser tomadas en cuenta por las EMN al momento de revisar y establecer sus políticas de precios. Sin perjuicio de ello, resulta sorprendente que sólo 7% de las casas matrices entrevistadas en la encuesta señalada anteriormente, había implementado dos sistemas de valoración, tanto para efectos del IR como para el cálculo de los derechos aduaneros. Del

²⁶ Véase CHANDLER, Clark & FORTIER, Steve: "Testing vs. setting transfer pricing" *International Tax Review* July 2006 - Transfer Pricing Supplement No. 28 p. 41.

²⁷ ERNST & YOUNG: *2007-2008 Global Transfer Pricing Survey. Global Transfer Pricing Trends, Practices and Analyses*. December 2007 p. 19.

mismo modo, menos de la mitad de las casas matrices (48%) reconoció que las personas responsables de la fijación de PT en sus organizaciones tenían algún tipo de información o control sobre los precios asignados para fines de impuestos indirectos.²⁸

Asimismo, 19% de las casas matrices manifestó que sus valores en aduana fueron objeto de algún tipo de reparo en base a sus PT o viceversa; sin embargo, en 44% de estos casos, los derechos arancelarios o el IR pagados en exceso no fueron reconocidos por las autoridades.²⁹ Estos datos reflejan que, antes que los contribuyentes, son las autoridades aduaneras y tributarias las que empiezan a tomar con más seriedad los problemas expuestos anteriormente. Sin perjuicio de ello, en el derecho comparado pueden encontrarse algunos mecanismos que han empezado a implementarse con la finalidad de compaginar, en la medida de lo posible, los efectos de lidiar con dos sistemas de valoración, como ocurre con ciertas medidas adoptadas en Estados Unidos, Canadá y Corea que revisamos sucintamente a continuación.

4.1. Estados Unidos

Estados Unidos es uno de los pocos países que han incorporado legislativamente algún tipo de coordinación entre las normas sobre fijación de PT y las normas sobre valoración aduanera. En efecto, en el marco de la reforma fiscal de 1986, el Congreso de este país introdujo la sección 1059A al Código de Rentas Internas, con el fin de contrarrestar situaciones de arbitraje fiscal por parte de algunos contribuyentes que habían estado declarando valores en aduana menores y, simultáneamente, PT mayores que eran tomados como costo de adquisición de los bienes importados para el cálculo del IR, como ocurrió en el caso *Britingham v. Comm'r*.³⁰ En ese

²⁸ Ibid.

²⁹ Los países donde se llevaron a cabo con más intensidad este tipo de reparos fueron: Suiza, Dinamarca, Estados Unidos, Suecia, Alemania, Holanda, Reino Unido, Argentina, España, India, Japón, Nueva Zelanda y México. Véase ERNST & YOUNG. Op. Cit. p.20

³⁰ (*Britingham v. Comm'r 66 TC 1976*) En este caso, una compañía mexicana manufacturaba baldosas de cerámica que eran vendidas a una empresa vinculada ubicada en los Estados Unidos (*Dallas Ceramic*). Estas baldosas eran de una calidad superior a las baldosas fabricadas por un proveedor anterior que también fueron adquiridas por *Dallas Ceramic*. Esta empresa sustentó que el valor de las baldosas pagado al proveedor anterior podía servir de base para calcular los derechos arancelarios de las baldosas compradas a la compañía mexicana y así fue determinado por la Agencia de Aduanas. Sin embargo, el precio realmente pagado por *Dallas Ceramic* fue mayor al valor en aduanas y lo utilizó como costo de los bienes vendidos para efectos de calcular su IR. Años después, la autoridad tributaria norteamericana reparó este mayor valor, determinando así la obtención de una mayor utilidad y el pago de la deuda tributaria correspondiente. El Tribunal Fiscal confirmó este reparo al sos-

sentido, la referida sección 1059A prescribe que el monto del costo de las mercancías importadas entre partes vinculadas que es tomado en cuenta para calcular el costo de adquisición o de inventario de dicha mercadería no podrá ser superior al monto considerado para la determinación del valor en aduanas.

Por otro lado, en los últimos años diversos importadores vinculados con sus proveedores del exterior han venido solicitando consultas vinculantes (i.e. rulings) referidas a la posibilidad de utilizar, en la determinación del valor en aduanas, la información contenida en un estudio técnico de PT o en un Acuerdo Anticipado de Precios, celebrado entre el importador y las autoridades tributarias (i.e. APA, por sus siglas en inglés), con resultados diversos.³¹ Así, mientras que la solicitud del contribuyente obtuvo una respuesta positiva en la Ruling 547019 (31/3/00)³² y en la Ruling No. 546979 (30/8/00),³³ el resultado fue distinto en la Ruling 563400

tener que la valoración realizada por Aduanas no era adecuada en la medida que fue realizada tomando como premisa que ambos tipos de baldosas eran similares, aunque la evidencia presentada demostraba lo contrario. En ese sentido, resolvió que dicho valor no podía ser tomado para efectos de la fijación de PT en el contexto de la determinación del IR. Al respecto, véase LOWELL, Cym, BRIGER, Peter & MARTIN, Mark: *US International Transfer Pricing*. Checkpoint Thomson / RIA April 2007 Chapter 18 ¶ 18.02(1)

³¹ Véase NEVILLE, Mark & HARRIS, Steven: "The Customs/IRS intersection on transfer pricing" *Journal of International Taxation* September 2001; PIKE, Damon, FUJIMORI, Koichiro & CHUNG, Kerwin: "A single solution for Transfer Pricing and Customs Issues" *International Tax Notes* Aug. 9, 2002; STANG, Robert: "Duty savings through Post-Import Transfer Pricing Adjustments" *BNA Tax Management Transfer Pricing Report* Vol. 15 No. 5 July 5, 2006 p.169 y ss.

³² El caso involucró la subsidiaria de una EMN que importaba mercancías de su casa matriz que era su proveedor del exterior. Los precios, tanto para compradores vinculados como no vinculados, eran establecidos mediante una lista de precios y un sistema de descuentos basado en: i) el volumen comprado; ii) la inversión del cliente en el recambio de partes de inventario; iii) la destreza y habilidad de los técnicos de campo empleados por el cliente; y, iv) el nivel de intercambio electrónico de datos entre el proveedor y el cliente. La autoridad aduanera reconoció que el proveedor del exterior había negociado con compradores independientes de la misma forma que con compradores vinculados, habiéndose otorgado los mismos porcentajes de descuentos para ambos tipos de clientes. Por tanto, se resolvió que la información presentada cumplía con el test de las circunstancias de las ventas, al haberse demostrado que la vinculación no había influido en el "valor de transacción" de las mercancías.

³³ En esta oportunidad, se solicitó que el PT fijado en un APA bilateral suscrito entre las autoridades tributarias de Estados Unidos y de Japón sustentase el valor en aduanas. El caso es interesante porque desde la etapa previa a la negociación del APA se invitó a un funcionario de la autoridad aduanera para que se encuentre al tanto de los términos convenidos. Además, el método usado fue el *Comparable Profit Method* que posee una dinámica similar a la del MMNT. En buena cuenta, si bien el índice usado fue el margen operativo y produjo un rango de utilidades de plena

(29/3/06).³⁴

En todo caso, en abril de 2007 la autoridad aduanera estadounidense ha publicado un documento bajo el título *Determinando la aceptabilidad del valor de transacción para operaciones entre partes vinculadas*, donde resume su posición sobre esta cuestión.³⁵ En buena cuenta, se considera que la información contemplada en un APA o en un estudio técnico de PT no es suficiente, por sí misma, para aceptar el “valor de transacción” de mercancías importadas entre partes vinculadas. Sin perjuicio de ello, reconoce que pueden contener información relevante acerca de cómo las partes vinculadas negociaron el precio de las mercancías importadas, así como información sobre el precio de ventas de productos similares a compradores no vinculados. En ese sentido, establece que corresponderá al contribuyente probar, de manera objetiva y con la evidencia suficiente, que la vinculación no ha afectado el “valor de transacción” a efectos de que sea aceptado bajo el test de las circunstancias de la venta para determinar el valor en aduanas de las mercancías importadas.

4.2. Canadá

El caso de Canadá es parcialmente similar al de Estados Unidos, no en cuanto a la coordinación legislativa, sino más bien, por algunos pronunciamientos administrativos vinculantes para las autoridades de este país, como la *Circular Informativa No. 06-1* de la autoridad tributaria canadiense y el *Memorando D13-3-6* de la autoridad aduanera canadiense, ambos publicados en octubre de 2006 con la finalidad de dilucidar si los PT usados para fines del IR pueden o no ser utilizados para propósitos aduaneros.³⁶

competencia, la autoridad aduanera norteamericana se mostró flexible al entender que la información contenida en el APA había satisfecho el test de las circunstancias de venta, al probar que la vinculación no había influido en el “valor de transacción” de las mercancías importadas.

³⁴ En este caso, un conjunto de maquinarias y repuestos usados en la industria y la medicina eran adquiridos de una parte vinculada ubicada en Suiza y valorados mediante la metodología de PT. La autoridad aduanera reconoció que en una Ruling anterior el importador satisfizo el test de las “circunstancias de las ventas” al demostrar que la fórmula para determinar el precio de compradores vinculados e independientes fue usada durante un período de tiempo de manera consistente con todos los proveedores extranjeros a nivel mundial. No obstante, el importador no pudo satisfacer en esta oportunidad dicho test debido a la falta de información suficiente que acredite la existencia de una política de precios aplicada consistentemente a nivel mundial para mercancías idénticas, al margen de si el comprador era o no vinculado. Por tanto, se resolvió que la evidencia presentada por el importador no sustentaba el “valor de transacción” de las mercancías importadas.

³⁵ U.S. CUSTOMS AND BORDER PROTECTION: *Determining the acceptability of transaction value for related party transactions*. April 2007

³⁶ CANADA REVENUE AGENCY: *Income Tax Information Circular No. IC06-1 Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation*. Ottawa October 5, 2006; CANADA

En resumen, ambos documentos parten por reconocer que las autoridades aduaneras aceptarán el precio pagado o por pagar de los bienes importados que derive de alguno de los métodos para la fijación de PT establecidos en las Directrices OCDE, a menos que exista información disponible sobre precios que esté más directamente relacionada con la importación específica. No obstante, luego de analizar las similitudes y diferencias entre ambos sistemas de valoración, el reconocimiento del precio pagado o por pagar en base a los métodos de PT se encontraría restringido a aquellos PT establecidos previamente en un APA celebrado con la autoridad tributaria canadiense, sin perjuicio de los ajustes obligatorios a dicho precio, de conformidad con las normas sobre valoración aduanera. Finalmente, también se reconoce que existe un campo potencial para la participación de la autoridad aduanera en el proceso del APA a fin de que otorguen algún tipo de consulta vinculante respecto de la valoración de mercancías importadas en el futuro.

4.3. Corea

Corea es uno de los primeros países en haber introducido un programa que permite a los importadores la solicitud de suscribir un APA con el servicio de aduanas de este país circunscrito a la determinación del valor en aduanas, a partir del 1 de enero de 2008.³⁷ El plazo para revisar dicha solicitud es de un año, a comparación del plazo de dos años previsto para evaluar un APA requerido para la fijación de PT. Asimismo, mientras transcurre el plazo mencionado, el contribuyente podrá declarar un valor en aduanas provisional de los bienes importados, evitando de esta forma la aplicación de recargos por intereses y multas si el valor en aduanas aprobado en última instancia difiere del valor propuesto en la solicitud del APA. Finalmente, este tipo de APA tendrá una duración de tres años, luego de los cuales podrá solicitarse su renovación inmediata por un plazo similar.

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Aunque el sistema de valoración aduanera y el sistema de fijación de PT

BORDER SERVICES AGENCY: Memorandum D13-3-6 *Income Tax Transfer Pricing and Customs Valuation*. Ottawa October 18, 2006 Asimismo, véase TROPIN, Mitchell: "Canada Revenue Agency releases Circular on aligning Transfer Pricing, Customs Value." *BNA Tax Management Transfer Pricing Report* Vol. 15 No. 11 Oct 11, 2006 p. 418 y ss; BOSCARIOL, John & MCNISH, Alastair: "New guidelines on transfer pricing and customs valuation released by CBSA" *Bulletin - CBA National Section on International Law Newsletter*, April 2007

³⁷ YEO, DJ: "Korea introduces a customs advanced pricing agreement" *Transfer Pricing Week* 03 January 2008; AN, Henry: "South Korea: MOFE's tax dialogue with foreign investors" *International Tax Review*. June 2007

presentan algunas semejanzas, es indudable que también existen una serie de diferencias que pueden desencadenar que el valor en aduanas y el PT asignado a una mercancía importada no sean los mismos. En ese sentido, corresponde a los contribuyentes detectar las divergencias potenciales a fin de sustentar y documentar adecuadamente en sus estudios técnicos de PT en qué medida tales diferencias pueden incidir en la determinación del valor en aduanas.

Por consiguiente, a pesar del largo camino que queda por transitar hacia la convergencia de ambos sistemas de valoración, los PT acordados y sustentados en un estudio técnico no pueden ser descartados para determinar el valor en aduanas, en la medida que se observen algunos requisitos que coadyuven a demostrar que el “valor de transacción” de las mercancías importadas no se ha visto influido por la vinculación entre las partes. Esto, claro está, será más viable cuando los métodos usados para la fijación de PT sean los métodos tradicionales, teniendo el MPCN las mayores posibilidades de compatibilidad con el “valor de transacción”, sin perjuicio de los ajustes obligatorios pertinentes bajo la legislación aduanera.

Por su parte, corresponde a las autoridades aduaneras adoptar una posición flexible y razonable frente a la posibilidad de argüir la existencia de dudas sobre el “valor de transacción” cuando medien operaciones entre partes vinculadas. En todo caso, cuando le otorguen al importador la oportunidad de demostrar bajo el test de las circunstancias de la venta que la vinculación no ha influido en el precio pagado o por pagar, deberán permitirle que pueda acreditarlo con la información contenida en sus estudios técnicos de PT aunque, nuevamente, sin perjuicio de los ajustes que exige la legislación aduanera.

Finalmente, las medidas exploradas en el derecho comparado sobre APAs que permiten que los PT confirmen el “valor de transacción” de las mercancías importadas o de APAs diseñados exclusivamente para determinar el valor en aduanas bajo los métodos contemplados en el Acuerdo OMC pueden resultar ajenos a la realidad peruana. En efecto, aún cuando la legislación nacional sobre PT contempla la posibilidad de suscribir APAs, debe reconocerse que la poca experiencia de las autoridades fiscales y de los contribuyentes sobre la materia, así como los altos costos asociados a este tipo de acuerdos, hacen que, al menos, por el momento no resulten mecanismos atractivos.