

Convergencia de la valoración aduanera y la de precios de transferencia

RENÉE VILLAGRA CAYAMANA^(*)

I. INTRODUCCIÓN

Existen suficientes estudios y análisis hechos por especialistas sobre las metodologías de valoración vigentes para efecto aduanero y de precios de transferencia; sin embargo, el tema de la convergencia de ambas desde la aplicación práctica y la realización de los ajustes efectuados por las administraciones carece de mayor ahondamiento.

La presente ponencia se ocupará de la valoración de las operaciones de comercio exterior, con énfasis en las operaciones entre parte vinculadas, resaltando la forma en la que las administraciones tributarias actúan frente a las discrepancias en las valoraciones conforme a las reglas de aduanas y a los lineamientos de precios de transferencia.

Cabe resaltar, que el último tema citado es de mucha actualidad y ya empieza a ser materia de preocupación y estudio tanto de entes privados, académicos, como de las administraciones tributarias, entre otros, la Comisión Europea ha considerado dentro de su programa de posible trabajo a futuro, el tema de la convergencia del principio de libre concurrencia en las transacciones para el impuesto a la renta corporativo y propósitos aduaneros.¹

El mérito del presente trabajo, que no se circunscribe al caso exclusivo del Perú, es que la información que proporciona parte de la recopilación minuciosa de casos aislados que aportan soluciones novedosas a los problemas que involucran la valoración de operaciones de comercio exterior.

^(*) Abogada por la Universidad Católica de Santa María de Arequipa. LLM en Tributación por la Universidad de Florida, USA. Funcionaria de SUNAT. Profesora en la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad de Ciencias Aplicadas.

¹ COMISIÓN EUROPEA, "EU Publishes Note on Joint Transfer Pricing Forum's Future Work". Worldwide Tax Daily, 01.11.2006.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El problema está constituido por la existencia de dos regulaciones con objetivos diferentes aplicables a un mismo hecho económico, correspondientes a la Organización Mundial del Comercio (OMC)² para efecto aduanero y a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) respecto a los precios de transferencia.

El problema no se circunscribe a ningún país en particular, dado que es un problema global; sin embargo, algunos países ya han experimentado soluciones que no afectan la adecuada tributación de las multinacionales y que, por otra parte, les otorga seguridad jurídica.

Como resultado de la globalización y de la competencia tributaria, las reglas tributarias, su operatividad e implementación no pueden continuar siendo establecidas unilateralmente por los países; en un mundo en el que los capitales fluyen libremente a través de las fronteras nacionales y las multinacionales son libres de elegir la ubicación para sus inversiones, la habilidad de cualquier país (e incluso de dos países cooperantes) para gravar efectivamente tales capitales es totalmente limitado, por lo que la solución debe ser multilateral para lograr los objetivos globales de la tributación.

² En 1979 surge el “Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles de Aduana y Comercio”, el llamado Código de Valoración del GATT que parte de la premisa “Valor de Aduana igual al Valor de Transacción”. Anteriormente se aplicaba la Declaración del Valor de Bruselas basado en “valor de mercado abierto” (mecanismo de protección paraarancelario).

El Acuerdo de Valoración del GATT se aplica desde 1980 en la Unión Europea y en la Comunidad Andina desde la emisión de la Decisión 326 que obligaba a países miembros a adoptarlo.

Conforme al Acuerdo de Valoración del GATT se aplica el valor real de la transacción, definido como aquel “precio pagado o pagable” ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Acuerdo, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

- a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que: i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación; ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;
- b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar;
- c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y
- d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros.

Las acotaciones por parte de la administración tributaria como consecuencia de los ajustes de precios de transferencia, usualmente implican montos muy altos, podemos citar por ejemplo, la determinación de US\$ 3.4 billones de dólares que GlaxoSmithKline pagará para arreglar una disputa con el Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos (IRS) que data de hace 17 años,³ conforme lo anunciaron en setiembre del 2006,⁴ o la mayor determinación de precios de transferencia realizada en Japón, desde la adopción de la tal legislación en 1986, que ha sido impuesta a la Compañía Farmacéutica Takeda Limitada.⁵ En junio de 2006 se anunció públicamente que la determinación que cubría seis años implicaba un incremento en la renta gravable de Y122.3 billones de Yenes (US\$ 1.05 billones de dólares) resultando en una omisión de impuesto a la renta de Y57 billones (US\$ 491 millones de dólares).

III. ANÁLISIS DEL PROBLEMA

La importación por parte de una empresa de bienes adquiridos a una compañía vinculada, en la mayoría de los casos da lugar a que el importador sea sujeto de derechos arancelarios y del impuesto a la renta. En principio, el valor de aduanas y costo tributario deberían ser consistentes; si no lo fueran, podrían presentarse las siguientes situaciones:

1. Beneficio para el importador: Cuando el costo tributario excede el valor aduanero.
2. Detrimento para el importador: Cuando el costo es inferior al valor aduanero.

Las legislaciones del impuesto a la renta, usualmente contienen una disposición para evitar tal beneficio, en tal sentido prevén que el costo tributario de los bienes importados no puede exceder el valor en aduanas. Sin

³ La disputa comprende los ejercicios fiscales 1989-2005. El IRS sostenía que la compañía norteamericana GlaxoSmithKline Holdings (América). Inc. actuaba como un compañía farmacéutica totalmente integrada, involucrada en la investigación, desarrollo, manufactura y mercadeo de varios medicamentos (drogas) altamente rentables, y que no se trataba solamente de un distribuidor en Estados Unidos de su matriz global del Reino Unido. Por lo tanto, el IRS determinó que la compañía indebidamente desvió utilidades de la venta de medicamentos desde los Estados Unidos a la matriz de Estados Unidos.

⁴ Ernst & Young LLP, "Global Transfer Pricing Update". Worldwide Tax Daily, 22.12.2006.

⁵ La cual proveía "Prevacid", una droga para la úlcera, al TAP Productos Farmacéuticos, que actuaba en consorcio en Estados Unidos con Farmacéutica Takeda y los laboratorios Abbott.

embargo, no existen disposiciones para evitar el segundo supuesto que consiste en el detrimento para el importador.

En tal sentido, el análisis de las consecuencias es relevante para el contribuyente; sin embargo corresponderá a la legislación de cada país responder a las siguientes preguntas objetivas:

1. ¿El incremento de la renta gravable con el impuesto a la renta implica la posibilidad de disminuir el valor en aduanas?
2. ¿La disminución de la renta gravable con el impuesto a la renta implica la disminución del valor en aduanas? ¿O las disposiciones que fijan el piso al costo de importaciones bloquean o impiden la disminución del valor en aduanas?

Considerando que la problemática de la tributación de las operaciones de comercio exterior involucra a más de un país, la teoría de soluciones multilaterales para problemas que afectan a todos los países, cobra vital importancia en el transcurrir de los días. A medida que continúa la globalización, hay una creciente presión para que los gobiernos intensifiquen su cooperación y promuevan marcos internacionales para la efectiva gestión de los aspectos globales, incluyendo la tributación y administración de aduanas.⁶

Las actividades del mercado privado que se expanden a nivel del globo solamente pueden ser reguladas y gravadas por organizaciones con el mismo alcance global; sin embargo, mientras ello no se concreta las empresas multinacionales se encuentran expuestas a situaciones de tributación “indirecta” o a sanciones extremas; mientras que otras abusan dejando de tributar debidamente.

Los precios de transferencia entre miembros de grupos multinacionales de compañías ha sido un área regular y común de trabajo para los administradores tributarios por muchos años. Sin embargo, los administradores tributarios a menudo se concentran solamente en el impuesto a la renta de las corporaciones o empresas. Al hacerlo, ellos inadvertidamente ignoran los aspectos relativos a los derechos arancelarios aduaneros que recaen sobre el valor total de los productos, un impuesto indirecto que también puede afectar la rentabilidad.

⁶ AVI-YONAH, Reuven S.: “*Globalization and Tax Competition: Implications for Developing Countries*”. Universidad de Michigan, Escuela de Derecho. CEPAL Revista N° 74. (www.eclac.cl).

3.1. Comparación de la valoración de aduanas y de precios de transferencia

La administración aduanera y la administración tributaria -sea que se encuentren fusionadas o constituyan entes separados pero parte del Departamento del Tesoro o de los Ministerios de Economía o Hacienda- ambas utilizan conceptos similares para proteger su recaudación cuando están involucradas transacciones entre partes vinculadas; sin embargo, algunos estudiosos afirman que las reglas y procedimientos tienen más divergencias que similitudes.

En tal sentido, afirman algunos expertos, que las metodologías similares en aduanas e impuesto a la renta son aplicadas de forma tan diferente que a menudo ofrecen resultados ampliamente diferenciados.⁷

Es preciso señalar que las diferencias han sido identificadas tanto por académicos, así como por las administraciones tributarias. En tal sentido, los trabajos presentados hace más de diez años en el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) llevado a cabo en Nueva Delhi el 22 de octubre de 1997, correspondientes al Profesor Guglielmo Maisto de la Universidad de Placenta, Italia y a Robert T. Cole, mantienen actualidad, como lo confirma un reciente reporte de la Agencia de Recaudación Canadiense emitido en octubre del 2006, en el cual,⁸ debe notarse sin embargo, que lo que ha evolucionado es la operatividad o el comportamiento de las administraciones tributarias frente a las diferencias jurídicas, como se expondrá más adelante.

Existen posiciones contrapuestas en la doctrina sobre la conexión entre el valor de aduanas y el valor para efecto de los precios de transferencia. Se reconoce que por sentido común la noción de que los precios o el valor para efecto de aduanas y del impuesto a la renta deberían ser consistentes. Sin embargo, existe la posición contraria, en tal sentido las razones por las que se sostiene que los valores para efecto de aduanas y del impuesto a la renta legítimamente deben diferir -entre otras- son las siguientes:⁹

- El hecho gravable en el caso de los aranceles aduaneros es la importación de bienes a un país. Por el contrario, la compra o venta prece-

⁷ COLE, Robert T, IFA, *"Customs issues arising out of Transfer Pricing Compliance"*. Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), Nueva Delhi 1997.

⁸ CANADA REVENUE AGENCY. *"Canada explains tax, customs transfer pricing differences"*. Worldwide Tax Daily, 12.10.2006.

⁹ MAISTO, Guglielmo *"Cross border valuation on income tax, VAT and customs duties (Transfer Pricing)"* Seminario de la Asociación Fiscal Internacional llevado a cabo en Nueva Delhi, India, el 22.10.1997.

dente o subsecuente de los mismos bienes constituyen el hecho gravable para propósitos de los precios de transferencia.

- La valoración de precios de transferencia está diseñada para prevenir el desvío de utilidades entre las jurisdicciones tributarias. En contraste, los derechos arancelarios son diseñados para incrementar la recaudación procedente del comercio exterior y para restringir y canalizar los flujos de bienes a través de la frontera.

A continuación se tratará de los ámbitos en los que las divergencias en la valoración para efecto aduanero y de precios de transferencia son indiscutibles, los cuales se refieren a la temporalidad, metodología e intereses contrapuestos.

A. Temporalidad

En la comparación de las reglas tributarias y aduaneras, se identifica como principal diferencia el tiempo o momento de determinar el hecho imponible o de realización de la hipótesis de incidencia.

Si bien, tanto las autoridades aduaneras como las Administraciones tributarias persiguen, generalmente, la determinación del valor de los productos en el momento en que fueron transmitidos o importados, se identifican los siguientes hechos:

- Para las Administraciones Tributarias, según las Directrices de la OCDE, el momento relevante es, con carácter general, la “conclusión del contrato, que en muchas ocasiones coincide con el momento de la transmisión”. Sin embargo, como afirma Cole, el costo tributario frecuentemente es determinado por el análisis de la utilidad real del exportador, importador o ambos, para lo cual se debe esperar necesariamente hasta después del cierre del ejercicio en la que se realizó la transacción.¹⁰

Adicionalmente, la verificación del valor autodeclarado, usualmente es materia de revisión o fiscalización años después.

- Para la administración aduanera, las valoraciones aduaneras, tienen lugar en el momento en que se produce la transmisión o en un momento próximo.¹¹

¹⁰ COLE, Robert T, “*Customs issues arising out of Transfer Pricing Compliance*”. Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), Nueva Delhi 1997.

¹¹ 1.66 de las Directrices.

B. Metodología

La demostración o el análisis de las diferencias en la aplicación de las metodologías de precios de transferencia y de valor aduanero de la OMC no constituye la parte de este trabajo;¹² sin embargo, es necesario dejar establecido a qué se deben las diferencias del valor para efecto aduanero y para efecto de precios de transferencia, a pesar de que ambos se basan en el valor de transacción.

Una de las principales diferencias identificadas entre las metodologías de valoración de aduanas y de precios de transferencia, es que los sistemas aduaneros cuentan con una prelación para la determinación del método de valoración, utilizando el valor de transacción si puede ser justificado por las circunstancias de la venta o por un análisis de prueba del valor. Mientras que los sistemas tributarios usan la regla del mejor método para seleccionar el método para verificar los precios de transferencia, mitigado por el concepto del rango.

La prelación se configura con lo establecido en el Acuerdo, en el sentido de que si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1º, 2º y 3º, se determinará según el artículo 5º (método del valor deductivo), y cuando no pueda determinarse con arreglo a él, según el artículo 6º (método del valor reconstruido).

Cabe señalar que los métodos del valor deductivo y el método del valor reconstruido pueden ser invertidos en su orden de prelación a pedido del importador y siempre que la administración aduanera lo consienta.

El principio de plena competencia no exige la aplicación de más de un método, en tal sentido la OCDE establece en las Directrices que no se exige, ni al inspector fiscal ni al contribuyente, practicar diversos métodos en sus análisis. Mientras que en algunos casos la elección de un método no sea evidente e inicialmente se considere más de un método, en general será posible seleccionar aquél que sea apto para ofrecer la mejor estimación de un precio de plena competencia.¹³

Por su parte, si las condiciones relevantes de las operaciones vinculadas

¹² Se sugiere revisar las ponencias del Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) llevado a cabo en Nueva Delhi el 22.10.1997, correspondiente al Profesor Guglielmo Maisto de la Universidad de Placenta, Italia "*Cross border valuation on income tax, VAT and customs duties (Transfer Pricing)*" y a Robert T. Cole "*Customs issues arising out of Transfer Pricing Compliance*".

¹³ 1.69 de las Directrices.

(por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran dentro del rango de plena competencia, no será necesario realizar ajustes, en tanto cualquier punto en el rango satisface el principio de plena competencia.¹⁴

C. Intereses contrapuestos

Aunque las Autoridades aduaneras y las Administraciones tributarias pueden tener un propósito similar cuando comprueban los valores declarados de operaciones vinculadas transfronterizas, los contribuyentes pueden tener incentivos opuestos al fijar los valores a efectos aduaneros y fiscales. En general, un contribuyente que importa bienes está interesado, con fines aduaneros, en fijar un precio bajo para la operación a fin de que así los derechos de aduana también lo sean. (Las mismas consideraciones podrían surgir respecto de impuestos sobre el valor añadido, de impuestos sobre ventas y de impuestos especiales). Sin embargo, a efectos fiscales, el contribuyente puede querer declarar el pago de un precio más alto por los mismos bienes con el objeto de incrementar los gastos deducibles.

Cole afirma por ejemplo, que en el caso de Estados Unidos es normalmente mejor para el contribuyente importador seguir la opción del detrimento en aduanas frente al beneficio respecto al impuesto a la renta, en tanto la tasa más alta del impuesto a las corporaciones asciende al 35% mientras que el promedio de aranceles aduaneros aplicados consta de un solo dígito (y constituyen un costo para efecto tributario).¹⁵

3.2 Intercambio de información de aduanas y de precios de transferencia

El otorgamiento de información es invaluable en el análisis de la exactitud de los reclamos de valor para bienes importados y ha tenido un papel crítico en la determinación de la aceptación de las transacciones entre partes vinculadas bajo el Código de Valoración del GATT.

El Artículo 10 del Acuerdo establece que *“toda información que por su naturaleza sea confidencial o que se suministre con carácter de tal a los efectos de la valoración aduanera será considerada como estrictamente confidencial por las autoridades pertinentes que no la revelarán sin autorización expresa de la persona o del gobierno que haya suministrado tal información, salvo en la medida en que pueda ser necesario revelarla en el contexto de un procedimiento judicial”*.

La información con que cuenta aduanas -que es susceptible de compartir

¹⁴ 1.48 de las Directrices.

¹⁵ COLE, Robert T “Customs issues arising out of Transfer Pricing Compliance”. Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), Nueva Delhi 1997. Párrafo 5.

con la administración tributaria- corresponde a los bienes o mercancías importadas, no comprende la información sobre intangibles, excepto algunas regalías, ni información sobre el flujo de capitales. Sin embargo, la citada información es sumamente importante ya que respecto a los capitales, desde la perspectiva recaudatoria, se puede afirmar que la misma no resulta relevante, en tanto la movilidad del capital ha hecho posible la competencia tributaria, en la cual los países disminuyen sus tasas del impuesto para extranjeros dentro de sus fronteras a efecto de obtener portafolio e inversión directa.

Los antes señalado se da en tanto la era vigente de la globalización puede distinguirse de la anterior por la mucha más alta movilidad del capital que del trabajo (en etapas anteriores, antes de las restricciones a la inmigración, la fuerza laboral era más móvil que el capital). El incremento en la movilidad de capital ha sido el resultado de cambios tecnológicos que incluyen la posibilidad de mover fondos electrónicamente y el relajamiento de los controles de cambio. Sin embargo, la competencia tributaria, a su vez, fuerza a los países a sostener su recaudación en los individuos o personas naturales y en la renta de las corporaciones, tal como sucede en los estados modernos.

La respuesta de los países desarrollados y en vías de desarrollo ha sido el desviar la carga tributaria del capital (móvil) a la empresa que no tiene posibilidad de trasladarse y al trabajo. El intercambio de información, al margen de la conveniente del mismo, es un aspecto adicional que corresponde al marco jurídico de cada país.

En Estados Unidos por ejemplo, al igual que muchos países, la legislación le prohíbe brindar información de las declaraciones tributarias de los contribuyentes incluso a otras agencias federales con propósitos legítimos.¹⁶ Sin embargo, existen algunas excepciones, tal es así que la implementación del Tratado de Libre Comercio de Norteamérica, permitió en 1994 obtener una ley para que el IRS brinde información del impuesto a la renta a personal de Aduanas en virtud a una solicitud escrita del Comisionado del Servicio de Aduanas.¹⁷

En 1992 se estableció una Comisión de Política del IRS/Aduanas. El IRS ha estado trabajando cercanamente con Aduanas de Estados Unidos para mejorar la coordinación en el cumplimiento de los precios de transferencia a través de la Comisión de Política antes citada y grupos de trabajo:

¹⁶ Sección 6103 del Código de Rentas Internas.

¹⁷ Sección 522 de H.R. 3450, y la Sección 6103 (1)(14) del Código de Rentas Internas, suscrito por el Presidente Clinton el 08.12.1993.

- Aduanas provee al IRS de información sobre importación conjuntamente con auditorías específicas; y en 1999 se señalaba que pronto se tendría acceso directo vía intranet a la base de datos de aduanas.
- Ambas agencias reconocen la necesidad de determinar el cumplimiento por industrias, identificando los patrones de no cumplimiento y desarrollando técnicas de fiscalización. Para tal propósito ambas agencias comparten listas de industrias y especialistas en problemas en un esfuerzo de incrementar la comunicación.¹⁸

El año 2003 el Congreso de los Estados Unidos requirieron al IRS y a Aduanas que incrementen sus esfuerzos de cooperación.

El IRS anunció recientemente que está incrementando sus esfuerzos para coordinar sus auditorías sobre el cumplimiento de los precios de transferencia con la información de valoración reportada por las Aduanas. Aunque el IRS ha estado usando la información de Aduanas en sus esfuerzos por exigir los precios de transferencia desde 1996, este comportamiento se ha mantenido prácticamente en silencio. Lo cual parece que cambió cuando el Congreso de Estados Unidos se focalizó en la gravedad del abuso en precios de transferencia.

Algunos estudios basados en información sobre importaciones y exportaciones sugieren que el IRS perdió \$ 53.1 billones de recaudación el año 2001 y \$ 44.5 billones el año 2000, debido a la anormal valoración de los bienes. Aunque aquellos estudios no concluían que los precios anormales no eran puramente debido a los precios de transferencia, los resultados han ocasionado especulaciones en el Congreso atribuyendo un rol importante a las prácticas de precios de transferencia.¹⁹ El estudio enfatiza la interrelación de las valoraciones aduaneras y los precios de transferencia.

El objetivo fundamental de llegar a precio de libre concurrencia es el mismo para el IRS y para Aduanas; pero las condiciones legales para establecer el adecuado precio de transferencia son diferentes. Sin embargo, la Sección 1059 requiere consistencia para propósitos aduaneros y del IRS. Específicamente, un contribuyente norteamericano que importa bienes de una parte vinculada no puede valorizar tales bienes para propósitos tributarios (esto es, para propósitos de la base imponible o costos de inventario) un valor mayor que el declarado para efecto de la determinación de

¹⁸ U.S. INTERNAL REVENUE SERVICE, "Reporte de Precios de Transferencia, aplicación de la Sección 482 del IRC". *Worldwide Tax Daily*, 08.06.1999.

¹⁹ ACKERMAN Bob, AUD Ernie, HEIMERT Mike, WOOD Kenneth, CANALE David, TONKOVICH Julia y DOÑORIO John, "Global Transfer Pricing Update". *Worldwide Tax Daily* del 28.04.2003.

los derechos arancelarios. Por lo tanto, la determinación final de aduanas actúa como un cielo en los precios de transferencia, sujetos a algunos ajustes permitidos.

Caso de Reino Unido

Con la fusión de las autoridades tributarias de tributos internos y de aduanas ocurrida el año 2005, se espera que las auditorías de precios de transferencia sean más agresivas.²⁰

En el Reino Unido, tanto la legislación tributaria como la Aduana de la Unión Europea, requieren la fijación de sus precios dentro de una multinacional, como si los miembros del grupo no fueran vinculados, tanto para propósitos tributarios como aduaneros.

Por ello las aduanas y el Servicio de Impuestos siempre han actuado cooperativamente, en particular, con intercambios de información a cerca de casos específicos, en virtud a lo previsto en la Sección 127 del Finance Act 1972.

Caso de Venezuela

La Intendencia de Impuesto a la Renta tiene el mismo nivel de autoridad que la Intendencia Nacional de Aduanas. El intercambio de información entre agencias es posible; sin embargo, la experiencia sugiere que las autoridades tributarias, en la práctica no han tratado muy de cerca entre ellas, en lo que se refiere a los precios, dado que la Intendencia de Aduanas ha venido requiriendo a ciertos contribuyentes información a cerca de sus precios de transferencia.²¹

3.2. Auditorías aduaneras que derivan en auditorías de precios de transferencia

Usualmente la administración de aduanas conduce auditorías que involucren a todos los aspectos de las transacciones del importador, incluyendo potenciales ramificaciones tributarias, entre las que se encuentran los precios de transferencia.

En las Administraciones Tributarias en las que se han fusionado la administración de impuestos internos y aduaneros, usualmente si personal de Aduanas encuentra un error o inconsistencia tributaria, el caso puede ser

²⁰ ERNST & YOUNG, "Global Transfer Pricing Updated". Worldwide Tax Daily, 28.12.2005.

²¹ CANDAL, Manuel, "New Venezuelan Transfer Pricing regime in place for 2003 Filing Season" Tax Analyst, Worldwide Tax Daily, 13.03.2003.

referido a auditoría de tributos internos.

Incluso en las administraciones tributarias en las que no existe la fusión de aduanas y tributos internos, existe la posibilidad de que el análisis de aduanas de la información tributaria proveída por la administración tributaria, pueda en si misma concluir en una auditoría de la última citada; tal es el caso que se presenta en Estados Unidos, donde en base a información prestada por el IRS, el caso retorna y concluye en una fiscalización del citado ente por precios de transferencia.²²

Por otra parte, el problema de lo significativo de los precios de transferencia como un tributo indirecto se ha incrementado en los últimos años, debido a los requerimientos de muchos países en vías de desarrollo, bajo las obligaciones impuestas por la OMC compuesto por 150 miembros²³ de implementar su Acuerdo de Valoración Aduanera.

Ello resulta evidente en el Asia, donde un número importante de países industrializados, tales como Malasia, Tailandia y Filipinas empezaron a implementar el acuerdo en enero del 2000. Asimismo, se pronostica que el ambiente se complicará más, con la incorporación a la OMC de China, una de las más importantes economías asiáticas.²⁴

Finalmente, dado que los ajustes por precios de transferencia efectuados por las Administraciones Tributarias usualmente se produce años más tarde, las consecuencias de la implementación de las reglas de valoración en los países antes señalados, entre otros, se dejarán sentir en estos años.

3.3. Consecuencias de los ajustes de precios de transferencia

Bajo el acuerdo de valoración de la OMC se permite que las autoridades aduaneras introduzcan equipos de auditoría para detectar las declaraciones erróneas y pagos incorrectos de aranceles. Las penalidades y sanciones por infracciones aduaneras pueden significar una cantidad específica de dinero (las legislaciones las fijan sobre un monto fijo por factura en algunos casos y/o un porcentaje del valor total de los bienes).

Es importante notar que muchos otros tributos indirectos -tales como el impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo- tienen

²² LEVINE, Howard J, LITTMAN, Allen J. Roberts & Holland, “¿Las autoridades aduaneras y tributarias están construyendo una información de altovuelo? Tax Notes Internacional del 03.03.1994.

²³ Al 11.01.2007 conforme a lo señalado por <http://www.wto.org>

²⁴ La membresía de China fue aprobada mediante la Conferencia Ministerial del 10.11.2001 y es miembro oficial desde el 11.12.2001.

como base el valor aduanero. Por lo tanto, el establecimiento del precio de transferencia adecuado para propósitos de aduanas deviene en muy importante.

Algunos contribuyentes de Estados Unidos de Norteamérica en 1993 ya clamaban que como un problema interesante adicional al de la determinación de los precios de transferencia, los ajustes que experimentaron al incrementarse sus derechos arancelarios en la importación. Ellos pedían que también se admitan ajustes que disminuyan sus derechos arancelarios pagados. Algunos trataron de conseguir que el Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos incluyeran el tema de los derechos arancelarios en los acuerdos relacionados a precios de transferencia (Acuerdos Previos sobre Precios).²⁵

Las Directrices la OCDE no toman ninguna posición al respecto; sin embargo, existen legislaciones que ha zanjado el tema incluyendo disposiciones expresar sobre la repercusión de los ajustes por precios de transferencia respecto al impuesto a la renta y los derechos arancelarios.

Caso del Perú - Independencia de los ajustes de precios de transferencia

El artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las normas de precios de transferencia no son de aplicación para efectos de la valoración aduanera.

El Perú empezó a utilizar el Acuerdo de Valoración el año 2001, conforme lo dispuso la Decisión 326 de la Comunidad Andina (CAN), anteriormente regía el Acuerdo de Valor de Bruselas. El artículo 32º-A de la Ley del Impuesto a la Renta fue incorporado el año 2003 y tiene vigencia desde el 2004.

Debe notarse; sin embargo, que no es suficiente ver la legislación del país importador, sino también la del país exportador, en tanto un ajuste en el valor de exportación acarrearía las mismas dudas sobre sus consecuencias.

La Agencia de Recaudación Canadiense en octubre del 2006 emitió una circular explicando que los ajustes de precios de transferencia para efecto del impuesto a la renta no son necesariamente adecuados para el cálculo de los precios para efectos aduaneros. Sustenta su decisión en la jerarquía imperante en la metodología del valor de aduanas. Entre los factores

²⁵ Un caso es el planteado por Eric Ryan de la Corporación de Computadoras Apple. "Expect increased Transfer Pricing Enforcement mogle warns IFA Regional Meeting" Tax Notes International 16.02.1993.

identificados que contribuyen en las divergencias entre el valor de aduanas y el valor para efectos tributarios, están referidos a que respecto a aduanas y al impuesto a la renta cuentan con distintos entes rectores de los estándares internacionales, a través de la OMC y de la OCDE y señala que los objetivos estándar son diferentes, y que por lo tanto, los estándares en si mismos son diferentes.²⁶

Entre las disposiciones que fijan un “piso” para el costo de las importaciones se encuentran -entre otras- la Sección 1059A del Código de Rentas Internas y el artículo 61º de la Ley del Impuesto a la Renta del Perú.

3.4. Relación de los precios de transferencias con las regulaciones anti-dumping

Las políticas de precios de transferencia también lindan con las normas y reglamentos vinculados al antidumping. Un país impone derechos anti-dumping después de una investigación formal que demuestra que los procedimientos domésticos en el país de importación han sido o pueden ser perjudiciales por los bienes importados que han sido vendidos a un valor inferior al del mercado. Esto se establece por la comparación del valor de importación con el precio al cual los mismos bienes son vendidos en el país de exportación, o en ciertos casos, en un tercer país, o en el costo de producción más una ganancia.

En tal sentido, es posible, que un precio de transferencia viole las reglas antidumping mientras que todavía sea aceptable por las autoridades tributarias o viceversa. En tanto no existe una conexión entre los precios de transferencia y los aranceles antidumping, al menor precio de transferencia, es más probable que un margen de dumping pueda producirse.

3.5. Comportamiento tributario de las empresas

Las empresas prudentes deben asegurar que sus políticas de precios de transferencia, consideren los requerimientos tributarios directos e indirectos. En el planeamiento de una política de precios de transferencia, donde el producto se moviliza a través de fronteras internacionales, donde aparentemente entran en juego los derechos arancelarios y/o los impuestos a la importación, los contribuyentes deben determinar si la política:

- Reúne los requerimientos de la autoridad aduanera en el país de importación;

²⁶ CANADA REVENUE AGENCY. “Canada explains tax, customs transfer pricing differences”. Worldwide Tax Daily, 12.10.2006.

- Resulta en un valor para propósitos aduaneros que excede sustancialmente los valores mínimos que serían aceptados bajo las normas de los países; y
- Permitir la reducción de los valores para propósitos aduaneros, sin perjuicio de la política de precios de transferencia.

Adicionalmente, para validar los precios de transferencia para efectos aduaneros, debe evaluarse la posibilidad de realizar ciertos ajustes para deducir aquellos ítems que podrían ser excluidos, bajo la legislación del país importador. Al mismo tiempo, debe considerarse incorporar a los precios aquellos costos incurridos que no han sido incluidos, pero que conforme a la legislación del país importador, deben serlo.

El Acuerdo de Valoración Aduanera contiene una disposición a efecto de validar los precios de transferencia si -en realidad- existe un requerimiento para hacerlo. El acuerdo permite un examen de las circunstancias que rodean la venta. Esencialmente, la autoridad aduanera tiene que tener el convencimiento que el importador y el vendedor extranjero de los bienes negociados comercialicen uno con otro, como si ellos no fueran vinculados (en otras palabras, a libre competencia).

Para complementar el examen general de las circunstancias que rodean la venta, deben hacerse algunas verificaciones y pruebas. Debe notarse que no se trata de simples ejercicios; sino que involucra la recolección de considerable información sobre los bienes y la industria que aseguran una adecuada evaluación. Las compañías deben entender el proceso para estructurar sus políticas de precios de transferencia para evitar problemas futuros.

Las compañías deberían tomar una actitud proactiva revisando y actualizando su política de precios de transferencia a la luz de los nuevos desarrollos en valoración aduanera. Deben evitar situaciones en las cuales tales problemas lleguen durante una auditoría de Aduanas posterior a la importación, durante la cual las autoridades aduaneras pongan a prueba la veracidad de los valores usados, lo cual puede devenir en una tarea ardua. La revisión de los precios de transferencia desde la perspectiva del planeamiento de los tributos indirectos constituye una opción viable e importante para las compañías para sus análisis de riesgos y planeamiento empresarial.

3.6. Alternativas de solución

Frente a la desprotección que alegan los contribuyentes frente a acotaciones sobre precios de transferencia y su posible repercusión en la valora-

ción aduanera, a continuación, se citan dos casos particulares de Estados Unidos, en los que el IRS ha emitido rulings que demuestran la evolución de la valoración de aduanas y los precios de transferencia,²⁷ y podrían marcar la nueva tendencia, en el afán de conciliar las citadas valoraciones y que tienen como elemento común la premisa de que la vinculación no influyó en el precio y que los valores de importación, eran, por lo tanto, de libre competencia. En el primer caso es preciso notar la participación de la administración aduanera desde el inicio del Acuerdo Previo sobre Precios, en adelante APA y, en el segundo caso, reconocer que la aceptación por parte de la administración de aduanas se basa en un estudio de precios de transferencia.

3.6.1. APA conjunto a efecto de precios de transferencia/aduanas²⁸

Según las Directivas de la OCDE el Acuerdo Previo de Precios es un acuerdo que, en relación con transacciones a realizar en el futuro entre empresas vinculadas, predetermina un conjunto de criterios que son considerados aceptables y que tienen como finalidad la fijación de precios de transferencia para las transacciones objetos del acuerdo, con vigencia para un período de tiempo predeterminado y preestablecido.

Las diferencias entre las valuaciones tributarias y de aduanas pueden dar lugar a fuertes penalidades para los importadores, los cuales deben proveer al Servicio de Aduanas de los Estados Unidos (USCS) la valoración exacta del producto, la clasificación tarifaria e información financiera. La simple notificación al USCS de los ajustes de precios de transferencia no implica el cumplimiento de la ley, en tanto ésta requiere que los importadores demuestren el “cuidado razonable” respecto a sus transacción en la aduana de Estados Unidos. Se pueden aplicar penalidades a los importadores que no reúnan ese standard de cuidado. Aduanas ha establecido penalidades por encima del 100% de valor apreciado de la mercadería, dependiendo del nivel de culpabilidad, aún si no hay reducción en los aranceles de aduanas. Adicionalmente, Aduanas puede determinar penalidades por encima de los \$ 100,000 por envío a quien omita mantener, conservar o brindar información y documentación de la importación que sea requerida.

Una norma de Aduanas de Estados Unidos del 30 de agosto de 2000, podría reducir significativamente la exposición de los importadores a las au-

²⁷ PIKE, Damon, FUJIMORI, Koichiro y CHUNG, Kerwin “2002 WTD 154-7 a single solution for transfer pricing and customs issues”. Worldwide Tax Daily del 09.08.2002.

²⁸ ERNST & YOUNG, “Actualización Global de Precios de Transferencia, Mayo de 2001”. Worldwide Tax Daily, 14.05.2001.

ditorías de aduana y a las penalidades monetarias. La Norma N° 546979²⁹ permite a los importadores declarar los valores en aduanas basados en precios establecidos conforme a APAs bilaterales. Esta norma es una indicación clara del nuevo panorama de aduanas de valoración y precios entre partes vinculadas.

Un APA es a menudo la forma más eficiente de resolver una disputa de precios de transferencia. Sin embargo, los importadores no contaban con ningún procedimiento en correspondencia que les permitiera obtener similar certeza para propósitos aduaneros. En virtud de esta norma, los importadores actualmente pueden obtener certeza a cerca de sus valores tanto aduaneros como para precios de transferencia y reducir significativamente su exposición a ambas auditorías, ajustes y aplicación de sanciones de Aduanas y del IRS.

El planeamiento de aduanas en conjunción con el planeamiento de precios de transferencia otorga múltiples beneficios. Por ejemplo, las compañías pueden alcanzar certeza en sus precios tanto para efectos aduaneros como para propósitos de precios de transferencia por la coordinación en la aplicación de un APA con una solicitud de Resolución de Valoración de Aduanas. Alternativamente, las compañías pueden minimizar las penalidades incluyendo en sus estudios de precios de transferencia un análisis de la metodología de precios intercompañía para propósitos de valoración aduanera, por lo tanto satisfaciendo el standard de Aduanas del “cuidado razonable”. Adicionalmente, los programas, tales como el Prototipo de Reconciliación, pueden extender la fecha de liquidación para las declaraciones de valor hasta el último año en que los ajustes de precios de transferencia no están limitados.

²⁹ Una empresa multinacional japonesa solicita la celebración de un APA bilateral para sus transacciones que realiza con una subsidiaria suya en Estados Unidos. La subsidiaria norteamericana es un distribuidor de bienes consumibles durables para el mercado norteamericano los cuales han sido elaborados por su matriz japonesa. En tanto se negocia el APA, la subsidiaria norteamericana solicita a Aduanas la validación de los valores declarados usando los valores desarrollados bajo el APA bilateral. Un representante de aduanas participa en el proceso de negociaciones del APA, a solicitud del importador norteamericano. Esa participación durante las negociaciones efectivas del APA juegan un papel central en el análisis de aduanas y facilitan a la agencia la emisión de una resolución favorable.

En su resolución, Aduanas estableció que el producto, importado por el distribuidor de Estados Unidos de su matriz japonesa a los Estados Unidos, en general cumple la legislación. Aduanas encontró que la información proporcionada durante la serie de negociaciones del APA constituía la base para demostrar que las circunstancias de la venta al distribuidor norteamericano no influyeron en el precio que los valores de importación, eran, por lo tanto, de libre concurrencia.

3.6.2. Determinación del precio en base a un Estudio de precios de transferencia aceptado por aduanas

En la norma que se cita abajo, correspondiente al año 2002 la administración de aduanas de Estados Unidos (USCS) acepta valores a los que se arriba en un estudio de precios de transferencia:

HQ Ruling 547382 del 14 de febrero de 2002

La Resolución antes citada se consideró innovativa porque está referida a la “primera venta” y se basa en la metodología de precios de transferencia. Aduanas aceptó la metodología de precios de transferencia, aunque ninguna autoridad tributaria estaba involucrada, ni había ningún problema de precios de transferencia.

La regla de aduanas involucró la venta de productos manufacturados por un fabricante de Reino Unido a un importador de Estados Unidos a través de una empresa vinculada. La empresa vinculada a la de Reino Unido era responsable del mercadeo, operaciones, distribución del producto, ventas y diseño y desarrollo de los productos. Bajo los términos de la venta, la empresa vinculada de Reino Unido mantenía el título hasta que todos los pagos fueran hechos.

Aduanas aceptó que una transacción de libre concurrencia había tenido lugar para propósitos de valoración aduanera, sobre la base de un estudio de precios de transferencia. Específicamente, Aduanas encontró que las circunstancias de la venta, demostraba que la relación entre las partes no influyó en el precio de la primera venta, y que el precio estaba sustentado por el estudio de precios de transferencia basado en los estándares del IRS conforme a la Sección 482.

En resolver que el precio de la primera venta sirve como base para la valoración de los bienes importados, Aduanas confió en un estudio de comparabilidad basado en un análisis funcional, los estados financieros de las partes vinculadas del Reino Unido, demostrando que la información de rentabilidad y pérdidas del fabricante de Reino Unido; y un capital ajustado al rango intercuartil de rentabilidad de compañías comparables independientes del Reino Unido.

3.7. Comparables secretos

Se consideran comparables secretos a las transacciones comparables de terceros que no son reveladas y son utilizadas por las autoridades tributarias para aplicar el principio de libre concurrencia cuando no existe información pública de compañías comparables.

Debe notarse que la OCDE no fomenta la utilización de comparables secretos y la mayoría de los países de la OCDE no los acepta; sin embargo, los intereses de los contribuyentes pueden adversamente ser afectados. Tal caso se produce tratándose de auditorías conjuntas de precios de transferencia en las que se encuentra involucrada una jurisdicción en la que no se permite el uso de comparables secretos (como por ejemplo Estados Unidos) con un país que sí lo hace, en cuyo caso habrá rechazo a la utilización de comparables que usualmente el último país utiliza. En el último grupo, el año 2003 incluía a Australia, China, Alemania, India, Francia, Japón, Holanda y Canadá.³⁰

Respecto a la posibilidad de utilizar comparables secretos, es posible identificar las siguientes circunstancias en las legislaciones:

1. Que permiten la utilización de comparables secretos.
2. No permiten la utilización de comparables secretos.

Las legislaciones que se ubican en el primer grupo, a su vez puede subdividirse respecto a la revelación de los comparables secretos en:

- a) Las que prevén que los comparables secretos deben ser revelados al contribuyente en un procedimiento judicial.
- b) Las que prevén que los comparables secretos no deben ser revelados al contribuyente en un procedimiento judicial.

3.8. Posición jurídica del contribuyente afectado por el intercambio de información entre aduanas y tributos internos

La doctrina otorga igual condición al suministro de datos a otras Administraciones del mismo país que al suministro efectuado a otros países, atribuyéndole al sujeto afectado con el intercambio una situación de indefensión.³¹

Algunos estudiosos sostienen que la ausencia de tratamiento en la legislación a la cuestión de la posición jurídica de los obligados tributarios, constituye un déficit inaceptable de garantías para las personas afectadas por el intercambio de datos y que viola la tutela que los ordenamientos nacionales debieran ofrecer.

³⁰ SMANEVELD, Hendrik y otros. "Secret Transfer Pricing comparables still popular in some jurisdictions". Tax Analysts Worldwide Tax Daily, 14.10.2003.

³¹ El tema es desarrollado por SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther: "El Intercambio Internacional de Información Tributaria. Perspectivas de una significación de este instrumento". Crónica Tributaria Nº 114/2005 (91-105). Páginas 91 – 105.

Sin embargo, se reconoce la dificultad que en las regulaciones supone la consecución de un equilibrio adecuado entre las necesidades de los países que requieren de la cooperación en materia fiscal y la imposibilidad de renunciar a la salvaguarda de la posición jurídica del sujeto sometido a estas actuaciones. En tal sentido, el contribuyente o sujeto afectado por el intercambio de información no puede ser indiferente a las actuaciones de la administración tributaria a fin de no afectar la tutela de los mismos.

Se sostiene que existe la necesidad de notificar el intercambio de información al sujeto afectado; así como su finalidad. Sin embargo, la mayoría de Estados no acepta tal premisa ampliamente defendida por la doctrina.³²

Por otra parte, existe la imposibilidad de interponer recursos impugnatorios frente al intercambio de información, dado el carácter de actos de trámite o mero trámite de tales actuaciones administrativas.

CONCLUSIONES

- Si bien los conceptos teóricos de la valoración aduanera y de precios de transferencia no ha sufrido evolución en los últimos años, la operatividad de las administraciones tributarias y aduaneras, si lo ha hecho, adoptando comportamientos no previsibles hace una década.
- El tema de la valoración aduanera y de precios de transferencia constituye uno de los pocos en los que existe una casi unánime aceptación por parte de los diversos países, y la tendencia es que día a día se globalice su aceptación.
- Existen posiciones contrapuestas en la doctrina sobre la conexión entre el valor de aduanas y el valor para efecto de los precios de transferencia. Se reconoce que por sentido común la noción de que los precios o el valor para efecto de aduanas y del impuesto a la renta deberían ser consistentes. Sin embargo, existe la posición contraria, en el sentido de que los valores para efecto de aduanas y del impuesto a la renta legítimamente deben diferir.
- Se hace previsible el incremento de los problemas de la convergencia de los precios de transferencia y la valoración aduanera, debido a la incorporación reciente de los países asiáticos a la OMC y a las fiscalizaciones de precios de transferencia que se producen usualmente años

³² CAYÓN GALLARDO, A.: “Los sujetos pasivos y la cooperación administrativa internacional en la gestión tributaria”, en Sujetos pasivos y responsables tributarios. Instituto de Estudios Fiscales., Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997. Pág. 771.

más tarde.

- Dependen del esfuerzo de las administraciones de aduanas y de tributos la solución de los problemas que acarrearán las determinaciones posteriores a la importación por causa de los precios de transferencia, en el singular marco jurídico de cada país. Sin embargo, se avizora soluciones novedosas que hace una década eran impensados, tales como la celebración de APAs con la participación de aduanas o la aceptación de ésta última de valores debidamente sustentados en estudios técnicos de precios de transferencia.

PROPUESTAS

- Se recomienda que tanto las empresas, como la administración tributaria, al determinar los precios de transferencia entre miembros de grupos multinacionales de compañías, no se concentren únicamente en el impuesto a la renta, en tanto en muchos casos, inadvertidamente ignoran los aspectos relativos a los derechos arancelarios aduaneros que recaen sobre el valor total de los productos y pueden afectar la rentabilidad.
- Se sugiere que las compañías aseguren que sus políticas de precios de transferencia, que determinan el valor de transacción de sus productos, cumplan con el Acuerdo de Valoración Aduanera y reflejen todos los elementos que deben ser añadidos al valor para propósitos aduaneros.
- Es necesario profundizar el análisis de la convergencia del principio de libre competencia en las transacciones para el impuesto a la renta corporativo y para propósitos aduaneros. En tal sentido, la enunciación legal de que las normas de precios de transferencia no son de aplicación para efectos de la valoración aduanera, sólo presenta la ventaja de brindar seguridad jurídica; sin embargo, no soluciona el verdadero problema.
- Considerando que la problemática de la tributación de las operaciones de comercio exterior involucra a más de un país, la teoría de soluciones multilaterales para problemas que afectan a todos los países, cobra vital importancia en la actualidad.
- Se sugiere estar preparados para el problema significativo de los precios de transferencia, debido a la incorporación de varios países asiáticos a las reglas de valor de la OMC cuyo impacto se avecina, dado que los ajustes por precios de transferencia efectuados por las administra-

ciones tributarias usualmente se producen años más tarde.

- Si bien los conceptos teóricos de la valoración aduanera y de precios de transferencia no ha evolucionado radicalmente, es importante reconocer que dada la tecnología, la operatividad tanto de las multinacionales como de las administraciones tributarias si lo ha hecho, por lo que es importante rescatar la experiencia internacional.
- Se recomienda flexibilizar los métodos de valoración para evolucionar conforme a las nuevas tendencias mundiales en el afán de conciliar las citadas valoraciones y que tienen como elemento común la premisa de que la vinculación no influyó en el precio de importación.
- Se sugiere requerir la participación de la administración aduanera desde el inicio de los APAs, cuando lo convenga la empresa, a efecto de que tal acuerdo no influya negativamente en los valores aduaneros, sino que por el contrario sean aceptados sin obstáculos.
- Las administraciones de aduanas, deben de considerar como una opción válida la aceptación de valores conforme a estudios de precios de transferencia en los que se demuestre que la vinculación no influyó en la determinación de los precios.
- Se debe compatibilizar el intercambio de información entre entidades del mismo país, con el derecho a la defensa de los contribuyentes que incluye la revelación de los comparables secretos, así como la notificación de los intercambios de información a los contribuyentes involucrados.