

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



EL IMPACTO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL PRIMER MÉTODO DE VALORACIÓN ADUANERA

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Juan Alberto Acuña García

Código 20152580

Jenny Magaly Glenny Alejos

Código 20152602

Asesores

Juan Carlos Vidal

Miguel Puga

Lima – Perú

Mayo de 2019



**THE IMPACT OF TRANSFER PRICING ON
THE FIRST METHOD OF CUSTOMS
VALUATION**

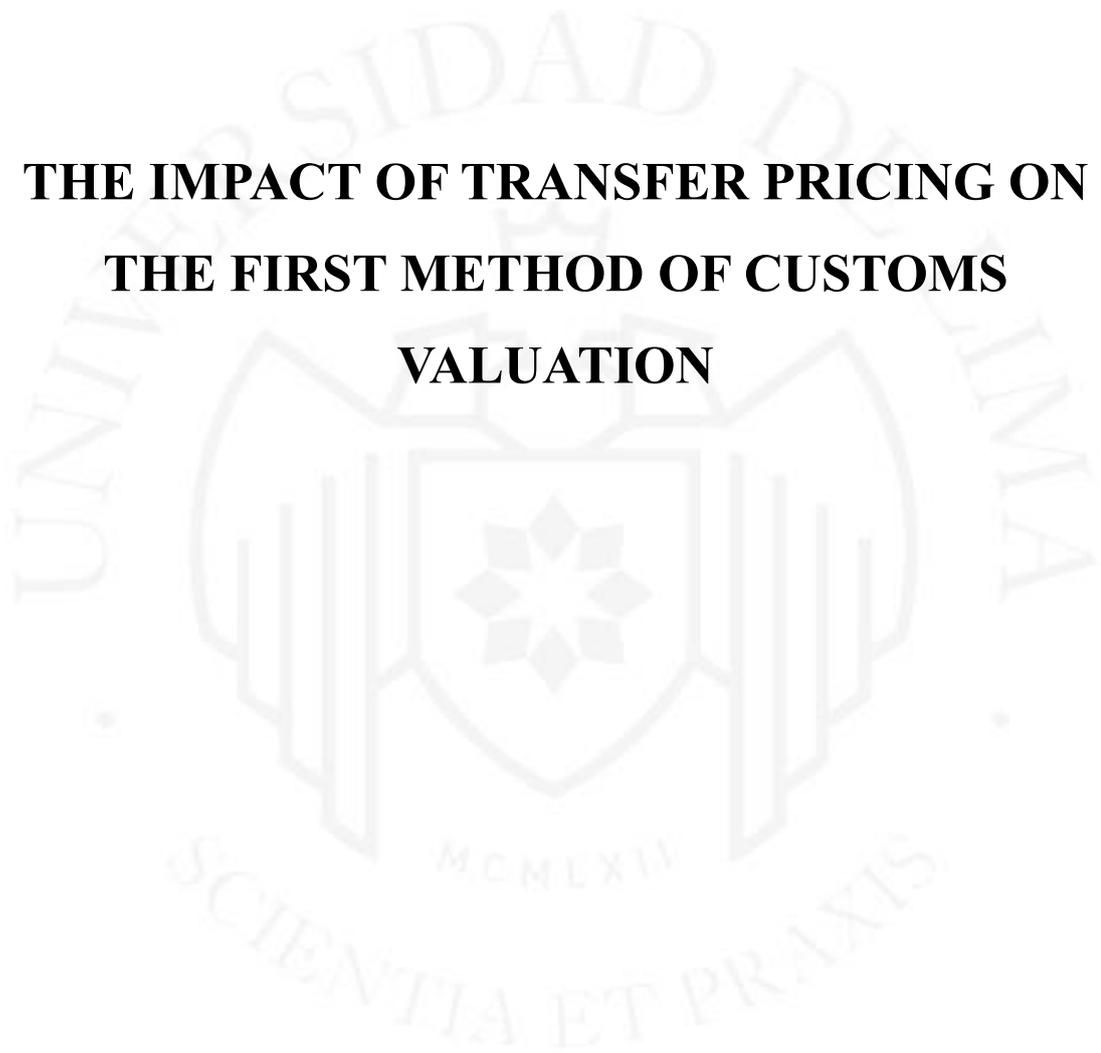


TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCION	1
CAPÍTULO I: VALORACIÓN ADUANERA.....	2
1.1 Definiciones	2
1.2 La Compraventa internacional de mercancías	4
1.3 Compraventa internacional	9
1.3.1 Incoterms.....	12
1.4 Valoración Aduanera	15
1.4.1 Método de Valor de Transacción	21
1.4.2 Métodos Secundarios de Valoración.....	27
1.4.3 Importancia de la valoración aduanera en la tributación peruana.....	30
CAPÍTULO II: PRECIOS DE TRANSFERENCIA	33
2.1 Antecedentes	33
2.2 Principio de Plena Competencia	34
2.3 Criterios de Vinculación.....	36
2.4 Aplicación del principio de plena competencia	41
2.5 Métodos en materia de precios de transferencia	46
CAPÍTULO III: EL IMPACTO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL PRIMER MÉTODO DE VALORACIÓN ADUANERA.....	54
3.1 La estanquidad y la unicidad. Perspectivas en torno a la concepción del valor de mercado.....	54
3.2 Confluencia entre los enfoques de las metodologías de Precios de Transferencias y Valoración Aduanera	71
3.2.1 Aceptación del Método de Valor de Transacción.....	71
3.2.2 Ajustes de precios de transferencia en el marco del Primer Método de Valoración.....	80
CONCLUSIONES	90
REFERENCIAS.....	92
BIBLIOGRAFÍA	94

INTRODUCCION

El Primer Método de Valoración Aduanera, regulado en el Acuerdo de Valor de la OMC, establece que el valor en aduana de las mercancías importadas debe basarse en el precio realmente pagado o por pagar por el comprador al vendedor en relación con las mercancías importadas. En este sentido, la existencia de un contrato de compraventa resulta vital para la aplicación de este Método de Valoración.

El Decreto Supremo No. 186-99-EF, establece en su artículo 1 que una cláusula de revisión de precios, es un pacto en virtud del cual se establecen precios provisionales, quedando el precio definitivo de la transacción de compraventa sujeto a factores que han de concretarse con posterioridad.

Considerando que el Impuesto a la Renta es de periodicidad anual, y que tanto la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta como el Estudio de Precios de Transferencia se presentan ante la SUNAT en el año siguiente a aquel que es objeto de declaración, los eventuales ajustes que deban practicarse a la utilidad de determinado ejercicio en virtud a la información del Estudio de Precios de Transferencia constituirían factores que surgen, también, en un momento posterior a la fecha en que se presentan las declaraciones aduaneras de importación de mercancías correspondientes a dicho año.

En tal sentido, la presente investigación tendrá por finalidad analizar si los ajustes que daban efectuarse en virtud a las normas sobre Precios de Transferencia podrían calificar, para efectos aduaneros, como factores que justifiquen, en el marco de las negociaciones de compraventa internacional de mercancías, la realización de adiciones o deducciones al precio realmente pagado o por pagar, y si, de ser este el caso, resultaría viable el uso de cláusulas de revisión de precios en los contratos de compraventa internacional de mercancías, para alcanzar este objetivo.

CAPÍTULO I: VALORACIÓN ADUANERA

1.1 Definiciones

Acuerdo sobre Valoración de la OMC: El acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 de la Organización Mundial del Comercio.

Comprador: Persona natural o jurídica que adquiere la propiedad de la mercancía objeto del contrato de compraventa y contrae la obligación de pagar al vendedor el precio de la misma.

Datos objetivos y cuantificables: Aquellos que pueden demostrarse con elementos de hecho, tales como documentos escritos, medios magnéticos, digitales o electrónicos. Son susceptibles de cálculos matemáticos y/o de verificación

Indicadores de Precios: Valores de mercancía utilizados por el personal de la SUNAT para verificar el valor declarado y de ser el caso generar duda razonable y determinar el valor en aduana. Estos indicadores se encuentran registrados en el SIVEP y en otros medios que cuente el especialista.

Filial: Sociedades subordinadas, dirigida o controlada económica, financiera o administrativamente por otra que es la matriz.

Mercancía: Todo bien susceptible de ser transportado, clasificado en la nomenclatura NANDINA y sujeto a control aduanero.

Pagos Directos: Son los pagos realmente efectuados o por efectuar por el comprador al vendedor como condición de la venta de las mercancías importadas.

Pagos Indirectos: Los pagos que el comprador hace a una persona distinta del vendedor, en beneficio de éste último, para satisfacer una obligación contraída por el vendedor, como condición de la venta de las mercancías.

País de adquisición o de compra: País donde se efectúa la transacción, es decir donde se emite la factura u otro documento que refleje la transacción comercial.

Precios de referencia: Precios de carácter internacional de mercancías idénticas o similares, a la mercancía objeto de valoración, tomados de fuentes especializadas tales como: libros, publicaciones, revistas, catálogos, listas de precios, cotizaciones, antecedentes de precios de importación de mercancías que hayan sido verificados por la aduana y los tomados de los bancos de datos de la aduana incluidos los precios de las mercancías resultantes de los estudios de valor. Estas fuentes pueden constar en medios impresos o en medios digitales o electrónicos.

Precios de transferencia: Son los precios a los que una empresa o persona transfiere bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas o personas vinculadas.

Prestaciones: Bienes y servicios suministrados, directa o indirectamente, por el comprador al productor, gratuitamente o a precios reducidos, para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías con destino al territorio aduanero comunitario.

SIVEP: Sistema de Verificación de Precios. Es un módulo de consulta de precios de la SUNAT que contiene referencias de precios de importación para la verificación del valor declarado.

SUNAT: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Valor en aduana provisional: Valor declarado por el importador cuando el precio realmente pagado o por pagar no se determina de manera definitiva y depende de una condición futura o cuando el valor de los elementos del artículo 8 del Acuerdo (1994), no se conozcan al momento de la declaración del valor en aduana y puedan estimarse.

Venta: Operación de comercio mediante la cual se transfiere la propiedad de una mercancía a cambio del pago de un precio.

Vendedor: Persona natural o jurídica que transfiere la propiedad de la mercancía objeto de la compraventa a cambio de un precio, emitiendo para ello una factura comercial, documento equivalente o contrato.

Verificación o comprobación del valor: Es la facultad que tiene la SUNAT para comprobar el valor declarado antes, durante o después del despacho de una mercancía, de conformidad con el artículo 17° del Acuerdo (1994).

1.2 La Compraventa internacional de mercancías

Globalización y comercio internacional

Un panorama general sobre el comercio internacional actual nos permite apreciar que el intercambio comercial entre países tiene como elementos subyacentes al comercio de bienes y el de servicios, sino en este último a otros elementos como el flujo de financiamientos, propiedad intelectual y tecnología.

“Estos elementos interactúan bajo un esquema de globalización, entendido como un proceso complejo en virtud del cual los Estados nacionales soberanos se relacionan a través de actores transnacionales y sus respectivas probabilidades de poder, orientaciones, identidades y entramados varios” (Beck, Ulrich. 2008. p34)¹.

La globalización también ha sido concebida como:

Un conjunto de procesos de interacción entre diversos mercados, caracterizado por el uso intensivo de la tecnología e impulsado principalmente por entidades privadas que buscan ampliar sus ganancias obtenidas por la venta de productos y servicios a través del establecimiento de filiales en diversos países. (Sierralta Rios, Anibal. 2007. p 9).²

¹ BECK, U.(2008) ¿Qué es la globalización? Falacias del globalismo, respuestas a la globalización. Barcelona. Ed. Paidós. p. 34.

² SIERRALTA RIOS, A.(2007) Contratos de Comercio Internacional. 5ed. Lima. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. p. 9.

No debe perderse de vista, sin embargo, que la globalización tiene un impacto directo en diversas esferas que trascienden lo económico, y que incluyen aspectos sociales, políticos, ecológicos y culturales³. “En una concepción amplia, se podría señalar que se trata de un proceso que crea vínculos y espacios sociales transnacionales, revaloriza culturas locales y trae a un primer plano terceras culturas” (Beck, Ulrich. 2008. p 36)⁴.

Sin embargo, dado el objeto materia del presente trabajo de investigación, conviene centrar nuestra atención en los aspectos económicos de la globalización. Una de las características principales de este proceso es la desvinculación de las empresas y mercados nacionales con un territorio determinado, los cuales son reemplazados por espacios de acción regionales o multinacionales en los que buscan desarrollar sus actividades a gran escala. (Régimen Jurídico del Comercio Exterior de México)⁵.

Resulta ilustrativo hacer referencia a algunas definiciones citadas por Sandra Cataño Berrio en su obra “La autonomía privada en la transnacionalización de capitales”. Al respecto, se señala que la globalización económica es

Una integración creciente de los mercados de bienes, servicios, capital y tecnología, un proceso ligado al aumento del grado de interconexión entre las naciones”. Este proceso se concibe también como “un proceso por el cual las economías nacionales se integran progresivamente en el marco de la economía internacional, de modo que su evolución dependerá cada vez más de los mercados internacionales y menos de las políticas económicas gubernamentales. (Cataño,Sandra 2010.p 46)⁶

³ Al respecto señala Anthony Giddens: “*Por tanto, no vacilaría en decir que la globalización, tal como la experimentamos, es en muchos aspectos no sólo nueva, sino revolucionaria. Pero no creo que ni los escépticos ni los radicales hayan comprendido adecuadamente qué es o cuáles son sus implicaciones para nosotros. Ambos grupos consideran el fenómeno casi exclusivamente en términos económicos. Es un error. La globalización es política, tecnológica y cultural, además de económica. Se ha visto influida, sobre todo, por cambios en los sistemas de comunicación, que datan únicamente de finales de los años setenta*”. Giddens, Anthony. Un mundo desbocado. Los efectos de la globalización en nuestras vidas. México. Santillana Ediciones Generales S.A. de C.V., 2000. P. 7.

⁴ BECK, U. Ibid. p.36.

⁵ En: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/179/4.pdf> (22/05/2017).

⁶ CATAÑO, S. (2010) *La autonomía privada en la transnacionalización de capitales*. Universidad de Antioquia. 2010. P. 46.

En síntesis, parece claro que, en el contexto de la globalización económica, se asiste a un escenario en el que tanto los Estados nacionales como las entidades privadas se desenvuelven en un mercado cada vez más integrado en el que se buscan obtener resultados en base a estrategias que tienen en cuenta no solo las condiciones económicas de un país en particular sino las de cada uno de los territorios en los que se planea desarrollar actividades empresariales.

A mayor abundamiento, resulta pertinente citar a Raúl Allard Newman, quien señala que una investigación centrada en América Latina y su matriz sociopolítica identifica las siguientes seis características de la economía global:

(i) intensificación de la competencia global, (ii) el surgimiento de nuevos centros de producción; (iii) la proliferación, expansión y restructuración de empresas transnacionales; (iv) el entorno tecnológico y de política internacional; (v) un sistema financiero global y (vi) desigualdades globales crecientes tanto entre regiones mundiales como al interior de los países. (Allard Neumann, Raúl. 2017.)⁷

Uno rol protagónico en este escenario global lo juegan las empresas transnacionales. Estas son concebidas como “racimos de empresas que operan a escala internacional, vinculadas entre sí mediante una compleja red de relaciones institucionales, de propiedad, de producción, comerciales, administrativo-financieras y tecnológicas, con una sede matriz y una “gran estrategia” comunes” (Allard Neumann, Raúl. 2017.)⁸.

De acuerdo a algunos especialistas de Harvard la empresa transnacional es:

Aquella cuyo origen, dirección y propiedad, corresponde a un país y realiza actividades productivas a escala internacional. Las empresas transnacionales o multinacionales se constituyen dentro del nuevo sistema económico como la fuerza propulsora que promueve el proceso

⁷ALLARD, R. Las empresas multinacionales en la globalización. En: <http://www.ehu.es/Jarriola/Docencia/EcoInt/Lecturas/pontificia%20de%20chile.pdf>. (17/05/2017).

⁸ ALLARD. Ibidem.

globalizador mundial, basado en actividades como la producción, el comercio y la inversión, consiguiendo así que cada día sea más fácil la integración de los países dentro de un mercado global. (Aharoni, Yair. 1996. p 104)⁹

El Banco Interamericano de Desarrollo explica que las empresas transnacionales están formadas por empresas matrices y las filiales que tienen dentro y fuera del país en el que se encuentran las oficinas centrales¹⁰.

La empresa matriz es la encargada de la toma de decisiones dentro de un grupo económico, en cambio las funciones de las filiales son muchas veces limitadas, casi es nula la libertad que puedan tener para crear nuevos productos o estrategias, e incluso para modificar los ya existentes, siendo, por lo tanto, filiales dependientes y estrictamente controladas.

Para la organización interna de sus actividades, las empresas internacionales suelen agruparlas en divisiones internacionales o divisiones grupales de producto¹¹. De esta forma, la matriz se puede aplicar más en el mecanismo de la centralización de la toma de decisiones en aquellos directivos que se encargan de la estrategia internacional o de la estrategia mundial de cada producto. Otros mecanismos de coordinación utilizados predominantemente bajo este enfoque son la formalización que emana de la empresa matriz y el control directo del comportamiento a través del uso de expatriados o visitas a las filiales por parte de los directivos de la central. De hecho, un aspecto crucial es la mentalidad etnocéntrica en sus políticas de recursos humanos, ya que el personal seleccionado y formado para ocupar posiciones claves en cualquier parte del mundo, tiene la nacionalidad de la matriz¹².

GARCIA SCHRECK (2008) señala:

⁹ AHARONI, Y. (1996) "The Foreign Investment Decision Process". Boston. Harvard Business School. P. 104

¹⁰ Banco Interamericano de Desarrollo,(1998) "Inversión extranjera directa en América Latina: La perspectiva de los principales inversores.", Estados Unidos, Washington: BID.p.218

¹¹ DAVIDSON W. Y HASPELAGH P.(1992) "Shaping a Global product organization", Estados Unidos, Harvard Business Review .p.60

¹² PLA BARBER, J. y LEÓN, F. (2004) "La dinámica de la competencia transnacional hacia la empresa transnacional", en Universia Business Review. Num3, España.

Con frecuencia los negocios entre partes vinculadas pueden ser objeto de maniobras tendientes a reducir o eliminar su impacto impositivo global, a través de los precios que acuerden entre ellas, trasladando de ese modo sus ganancias hacia la jurisdicción fiscal o compañía que más les beneficie. (p.265) ¹³.

Se puede concluir que las empresas transnacionales siguen una jerarquía vertical, creando matrices que transmiten los lineamientos y directrices a sus afiliadas, siendo las que muchas veces sólo ejecutan sin mayor toma de decisiones, esto puede abarcar políticas corporativas, manejo del core business del negocio, decisiones de compra, políticas de recursos humanos, entre otros; inclusive en muchos casos determinan el precio al que se deben comprar (costo de fábrica más markup, por tema de precios de transferencias) y el margen que debe obtener cada una de ellas producto de la venta de los productos, por ello es crítico para las transnacionales colocar gente formada desde la matriz y alineados con las políticas corporativas, hablar de una independencia de las filiales terminan siendo un poco irreal, ya que finalmente son empresas vinculadas económicamente a una matriz que las constituyó para obtener beneficios.

Por otro lado, existe amplia literatura que aborda el tema de la relación existente entre la globalización económica y las empresas transnacionales. Así, por ejemplo, Galo Viteri Diaz en su obra Notas sobre la Globalización¹⁴, hace referencia a los siguientes autores:

Añez (2017), sostiene que:

La política de imposición de una ideología única que rige a la globalización, se sirve de las Empresas Transnacionales como medio de propagación de las exigencias de índole material que los Estados neocolonialistas del primer mundo buscan imponer a los gobiernos, organizaciones de la sociedad civil, consumidores y élites locales con los

¹³ GARCIA, M. (junio2008) Problemática de los “servicios intra-grupo”; por una pronta solución integral. Libro Precios de Transferencia. IFA- Perú.. Página 265.

¹⁴En:

<http://www.eumed.net/librosgratis/2008b/389/EMPRESAS%20TRANSNACIONALES%20Y%20GLOBALIZACION.htm> (12/05/2017).

objetivos de incrementar las ganancias del capital internacional y de generar un mayor volumen de liquidez para los mercados financieros.

Para Calderón (2017):

La globalización tiene sujetos históricamente determinados que están haciendo la historia: las empresas transnacionales. Estas son los principales agentes, que realizan los cambios. En ellas descansa el llevar al capital a un mayor grado de internacionalización e integración. Por ello las empresas al buscar, no solo ventajas comparativas, sino también competitivas, para abaratar costos, están elevando a un mayor nivel del desarrollo a las fuerzas productivas. Las razones son claras, mantenerse en posición competitiva en la esfera internacional.

La participación de las empresas transnacionales en la coyuntura económica actual, en consecuencia, juega un papel central. Dada la posición privilegiada que tienen las empresas transnacionales para desplegar recursos en los distintos territorios en los que desempeñan sus actividades, en comparación con las empresas independientes situadas en un solo territorio, es frecuente que desarrollen estrategias destinadas a obtener una mayor rentabilidad en los países que ofrezcan mejores condiciones para la inversión.

En este análisis, se tiene en consideración la carga impositiva a la que están sujetas sus inversiones y operaciones comerciales sobre la base del marco jurídico tributario de cada país y de acuerdo con la naturaleza jurídica y económica de tales operaciones.

1.3 Compraventa internacional

Regresando al punto inicial de este capítulo, se tiene que las operaciones comerciales que se llevan a cabo entre las empresas transnacionales comprenden el intercambio de bienes, el comercio de servicios, incluyendo en este último a los servicios de financiamiento, propiedad intelectual y tecnología.

En cuanto al comercio internacional de bienes, este se efectúa sobre la base de operaciones de exportación en el país de procedencia e importación en el país de destino. Estas operaciones pueden realizarse a través de diversos mecanismos (donaciones,

arrendamientos, cesiones gratuitas), siendo uno de los principales medios empleados el de la compraventa internacional.

En relación con la compraventa internacional, podemos hallar múltiples definiciones en doctrina. Están aquellas que tienen un enfoque subjetivo según el cual existirá una compraventa internacional siempre que en la transacción intervengan entidades situadas en dos estados distintos o que intervengan sujetos de dos nacionalidades distintas.

Por otro lado, bajo un enfoque objetivo se considera que existe compraventa internacional siempre que el bien materia de la compraventa sea trasladado entre los territorios de dos países, o que la oferta y la aceptación se emitan en países distintos¹⁵.

Sin embargo, coincidimos con Aníbal Sierralta (2016) quien señala que:

La acepción más general es la de un contrato en el ámbito del comercio internacional, en el cual el exportador se obliga a transferir la cosa y el importador a pagar el precio, de modo que ambas acciones se integran en un solo contrato. De esa manera se realizan dos actos relacionados entre sí: el primero que inicia el contrato y el segundo que lo hace viable. (p 9)¹⁶

Sea que estas operaciones comerciales se efectúen entre empresas transnacionales o no, en la medida que involucran empresas establecidas en países distintos, cada uno con su propio régimen legal, la definición del contrato de compraventa encontrará, por lo general, una definición en el marco de la legislación de cada país.

Es precisamente este aspecto el que puede generar que en la ejecución de los contratos se presenten circunstancias que deriven en conflictos entre comprador y vendedor, y que requieran de mecanismos adecuados para solucionar las controversias que se puedan presentar.

¹⁵ ALFARO J, HARGAIN D, MARZORATI O. (s.f.) Compraventa Internacional de Mercaderías. Montevideo. La Ley. 2016. P.9.

¹⁶ SIERRALTA RIOS, A. Ibidem.

En este contexto, recobra especial importancia el uso de tratados internacionales que establezcan herramientas adecuadas para la celebración de contratos internacionales y que faciliten su interpretación entre los operadores reduciendo el margen de posibilidades de conflictos.

En materia de compraventa internacional, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, órgano jurídico central del sistema de las Naciones Unidas en el entorno del Derecho mercantil internacional, elaboró la “Convención de las Naciones Unidas sobre los contratos de compraventa internacional de mercaderías” (en adelante la Convención), aprobada en Viena el 11 de abril de 1980, texto uniforme que sirve como base para la celebración de contratos de compraventa internacional de mercaderías¹⁷.

Aun cuando su aplicación se encuentre limitada a los aspectos relacionados con la formación de los contratos de compraventa internacional y no regule aspectos vinculados a la transmisión de la propiedad de las mercancías, ni la validez del contrato en sí mismo (aspectos excluidos de su ámbito de aplicación conforme a su Artículo 4), “la Convención constituye una herramienta importante en la medida que ofrece un marco flexible en base a principios de fácil comprensión para las partes intervinientes, independientemente del sistema jurídico al que se encuentren adscritos”(Alfaro, Hargain, Marzorati, 2016, p 9)¹⁸.

Otro tema relevante a tener en cuenta es que la Convención solo resulta aplicable a los contratos de compraventa internacional de mercancías y contratos de suministro de naturaleza mercantil. En tal sentido, se encuentra fuera de su ámbito de aplicación la compraventa que efectúen los particulares con fines personales, familiares o domésticos, salvo que el vendedor, antes de la celebración del contrato o en el momento de su celebración, no hubiera tenido conocimiento de que la venta de las mercancías tenía tales fines.

¹⁷ La incorporación de las comunicaciones electrónicas en los contratos de compraventa internacional de mercaderías. Ramos, Rosangelina Fontalvo. En: *Ars Iuris Salmanticensis*. Salamanca 4.2 (Dec 2016): 103-121.

¹⁸ ALFARO J, HARGAIN D, MARZORATI O. *Ibidem*. P.5.

Es importante tener en cuenta que la aplicación de la Convención a los contratos de compraventa internacional es del todo voluntaria. En tal sentido, las partes pueden elegir si aplicaran las disposiciones de la Convención para dilucidar cualquier eventual discrepancia que pueda surgir en relación con el contrato de compraventa internacional o si se remitirán a la legislación de los países en donde se encuentran establecidas, o inclusive a la legislación de un tercer país.

Lo relevante del estudio de las disposiciones de la Convención para el presente trabajo, es que ofrece reglas claras en relación con el procedimiento de formación del contrato, es decir, la oferta y la aceptación y, por ende, resulta importante de cara al establecimiento del precio de las mercancías que serán materia de compraventa, así como para la existencia de una efectiva negociación entre las partes.

1.3.1 Incoterms

Como es lógico, el hecho que en el contrato de compraventa participen empresas establecidas en distintos países, cada una sujeta a su propio marco legal, hace que el llegar a un acuerdo respecto a determinados aspectos de la compraventa no sea una tarea sencilla.

Ante ello y con la finalidad de coadyuvar a la concreción de los contratos de compraventa internacional, desde el año 1936 la Cámara de Comercio Internacional (ICC por sus siglas en inglés) se encarga de publicar una recopilación de los usos y costumbres del comercio internacional, los cuales son actualizados de manera periódica, a fin de reflejar los términos comerciales que vienen siendo aceptados de manera pacífica por los actores en el comercio.

Nótese sin embargo que, tal como se indica en la propia publicación de la ICC – *Incoterms 2010*, éstas “reglas” no tienen por finalidad cubrir absolutamente todos los aspectos concernientes a la compraventa internacional de bienes.¹⁹ De hecho, se encargan únicamente de establecer reglas claras en aspectos puntuales tales como: las obligaciones a cargo del comprador y el vendedor en relación con la entrega de las mercancías, así

¹⁹ CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL. *Incoterms 2010*. Barcelona. P.8.

como la definición de los costos y riesgos de pérdida de las mercancías, que debe asumir cada parte contractual. En tal sentido, los Incoterms no se ocupan de aspectos tales como la transferencia de propiedad y/o el incumplimiento de las obligaciones contractuales.

A la fecha de preparación del presente trabajo, la versión más actualizada de los Incoterms es la publicada en el año 2010 (*Incoterms 2010*), la cual contiene un total de once reglas Incoterms, divididas en dos grupos, en función al modo de transporte empleado para el traslado de los bienes, conforme se muestra a continuación:

Reglas para cualquier modo de transporte	Reglas para el transporte marítimo y vías navegables interiores
EXW – En fábrica	FAS – Franco al costado del buque
FCA – Franco a bordo	FOB – Franco a bordo
CPT – Transporte pagado hasta	CFR – Costo y flete
CIP – Transporte y seguro pagados hasta	CIF – Costo, seguro y flete
DAT – Entregada en terminal	
DAP – Entregada en el lugar	
DDP – Entregada derechos pagados	

Aunque el alcance de las obligaciones aplicables al comprador y el vendedor bajo cada uno de los Incoterms es en realidad más detallado, podemos resumir sus principales implicaciones en relación con los costos y riesgos que debe asumir cada parte, de la siguiente manera:

Reglas para cualquier modo de transporte

EXW: La transferencia del riesgo de pérdida sobre las mercancías ocurre cuando el vendedor las pone a disposición del comprador en las mismas instalaciones del vendedor. El Comprador deberá asumir a partir de ese momento todos los costos relacionados con el transporte de las mercancías hasta el lugar de destino.

FCA: La transferencia del riesgo de pérdida sobre las mercancías ocurre cuando el vendedor las entrega al transportista, en las instalaciones de la empresa vendedora. El

Comprador deberá asumir a partir de ese momento todos los costos relacionados con el transporte de las mercancías.

CPT: La transferencia del riesgo de pérdida sobre las mercancías ocurre cuando el vendedor las entrega al transportista en el lugar acordado. Asimismo, el vendedor debe asumir los costos relacionados con el transporte internacional hasta llevar las mercancías al lugar de destino.

CIP: La transferencia del riesgo de pérdida sobre las mercancías ocurre cuando el vendedor las entrega al transportista en el lugar acordado. Asimismo, el vendedor debe asumir los costos relacionados con el transporte internacional y la cobertura de un seguro que cubra el riesgo de pérdida o daño de las mercancías durante su traslado hasta el lugar de destino.

DAT: La transferencia del riesgo de pérdida sobre las mercancías ocurre cuando, una vez descargadas del medio de transporte, el vendedor las pone a disposición del comprador en la terminal en el puerto o lugar de destino acordado. Asimismo, el vendedor debe asumir los costos relacionados con el transporte internacional hasta llevar las mercancías a dicha terminal.

DAP: La transferencia del riesgo de pérdida sobre las mercancías ocurre cuando el vendedor las pone a disposición del comprador en el medio de transporte, preparada para la descarga, en el punto acordado en el lugar de destino. Asimismo, el vendedor debe asumir los costos relacionados con el transporte internacional hasta llevar las mercancías hasta el punto de entrega.

DDP: La transferencia del riesgo de pérdida sobre las mercancías ocurre cuando el vendedor las pone a disposición del comprador, luego de la importación, en el medio de transporte, preparada para la descarga, en el punto acordado en el lugar de destino. Asimismo, el vendedor debe asumir los costos relacionados con el transporte internacional hasta llevar las mercancías al punto de entrega y, en adición a ello, debe asumir los tributos que apliquen en la importación.

Reglas para el transporte marítimo y vías navegables interiores

FAS: La transferencia del riesgo de pérdida sobre las mercancías ocurre cuando el vendedor las coloca al costado del buque designado por el comprador, en el puerto de embarque designado. El Comprador deberá asumir a partir de ese momento todos los costos relacionados con el transporte de las mercancías hasta el lugar de destino.

FOB: La transferencia del riesgo de pérdida sobre las mercancías ocurre cuando el vendedor las coloca a bordo del buque designado por el comprador, en el puerto de embarque. El Comprador deberá asumir a partir de ese momento todos los costos relacionados con el transporte de las mercancías hasta el lugar de destino.

CFR: La transferencia del riesgo de pérdida sobre las mercancías ocurre cuando el vendedor las coloca a bordo del buque designado por el comprador, en el puerto de embarque. Asimismo, el vendedor debe asumir los costos relacionados con el transporte internacional hasta llevar las mercancías al lugar de destino.

CIF: La transferencia del riesgo de pérdida sobre las mercancías ocurre cuando el vendedor las coloca a bordo del buque designado por el comprador, en el puerto de embarque. Asimismo, el vendedor debe asumir los costos relacionados con el transporte internacional y la cobertura de un seguro que cubra el riesgo de pérdida o daño de las mercancías durante su traslado hasta el lugar de destino.

1.4 Valoración Aduanera

Históricamente, la introducción de mercancías procedentes de un territorio extranjero ha estado sujeta al pago de tributos en el país de importación. Estos tributos se determinan básicamente en base a dos mecanismos: (i) aplicando un porcentaje o tasa determinado en función del valor (derechos *Ad Valorem*); o (ii) aplicando un monto fijo sobre la cantidad de mercancías importadas en base una determinada unidad de medida (derechos específicos).

Actualmente, la mayor parte de los impuestos a la importación en los diversos países se determinan bajo la modalidad de derechos *Ad Valorem*, siendo por ello un tema

importante el relativo a la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas.

Sin embargo, no siempre se contó con un marco legal con una vocación de aplicación universal, como es el caso del “Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio” en vigor. En efecto, a medida que el comercio internacional fue incrementándose de manera progresiva, la diversa y variada regulación tributaria aduanera para la aplicación de los derechos *Ad Valorem* en cada país representaba una traba para el intercambio comercial. Ello generó que en las Conferencias Económicas Internacionales llevadas a cabo en 1927 y 1930 la Sociedad de Naciones, antecedente de la actual Organización de Naciones Unidas (ONU), se presentaran las primeras iniciativas de uniformización de reglas sobre valoración aduanera.²⁰

Pero no se trataba solo de un tema legal en cuanto a la configuración de sistemas de valoración aduanera, pues existían condicionantes socioeconómicos que influían en esta materia. Para situarnos en contexto, el profesor Santiago Ibáñez (2010), describe importantes aspectos de la coyuntura del periodo comprendido entre la primera y segunda guerra mundial, los cuales resultan sumamente ilustrativos para entender el porqué de esta regulación divergente entre los países. Sobre el particular, señala que:

El periodo de entreguerras fue testigo de una carrera proteccionista de nefastas consecuencias, llegando a constituirse las mismas en factor explicativo de gran importancia de la Segunda Guerra Mundial. Junto a la subida en los tipos de los aranceles, la ola proteccionista dejó sentir sus efectos en materia de valoración en aduana. Si la cuota del impuesto aduanero resulta de la aplicación de un tipo de gravamen o tarifa sobre una base o valor en aduana, puede conseguirse un incremento de las cuotas manteniendo las tarifas constantes y recurriendo a la más opaca técnica de incrementar las valoraciones de las mercancías en aduana, aunque ello suponga caer en la arbitrariedad y la incertidumbre. Frente a la transparencia de los tipos de gravamen, la revisión al alza de la valoración

²⁰ ZOLEZZI, D. (2008) *Valor en Aduana: código universal de la OMC*. página 2

de las bases es más difícil de detectar, medir y combatir. (...) Es esta una etapa en la que detectamos el recurso a métodos de valoración que, además de poco “metódicos”, tienden a inflar los valores resultantes. (...). (p.35)²¹

Luego del término de la Segunda Guerra Mundial, específicamente después de la firma de la Carta de las Naciones Unidas el 26 de junio de 1945, se celebró en Ginebra la Conferencia sobre Comercio y Empleo cuyas conclusiones sustentaron una reunión en La Habana, en la que participaron más de 50 países, y que derivó en la aprobación del documento denominado “Carta de la Habana”.

En la “Carta de la Habana” se plasmaron ciertos principios generales de valoración aduanera que fueron posteriormente recogidos por el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT por sus siglas en inglés)²². Al respecto, conviene remitirnos a lo señalado por Daniel Zolezzi (2008), quien sintetiza los principales alcances de tales principios del siguiente modo:

a) Valor de transacción. El artículo VII punto 2.a) del Acuerdo General dice así: “... el valor en aduana debería basarse en el valor real de la mercancía importada... o en el de una mercadería similar.

b) El “valor real” y las condiciones de libre competencia. El punto 2.b) de dicho artículo define al “valor real” como “...el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país de importación, las mercancías importadas, o unas mercancías similares, sean vendidas u ofrecidas para la venta, en el curso de operaciones normales en condiciones de libre competencia”. Dicho valor real puede “estar representado por el precio de factura”, y deben añadirse “los gastos legítimos no incluidos... así como todo descuento anormal... calculado sobre el precio corriente de competencia” (Nota al artículo VII, párrafo 2.1)

²¹ IBAÑEZ, S. (2010) El valor en Aduana Análisis a la luz de su aplicación internacional. Página 35

²² ZOLEZZI Ibidem

c)Vallas a la arbitrariedad. Se prohíben las valoraciones en base a precios de mercancías de origen nacional y se prohíben los valores en aduana ficticios o arbitrarios. (p 8)

Es sobre la base del Artículo VII del GATT que se procuró establecer un freno al actuar arbitrario que las Administraciones Aduaneras habían adoptado hasta entonces en relación con la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas, con la finalidad de proteger la producción interna de sus respectivos países.

Asimismo, esta norma sirvió como fundamento para los dos sistemas de valoración que se han conocido hasta el momento, nos referimos a: (i) la definición del valor de Bruselas, conocido también como “noción teórica del valor”, y (ii) el Acuerdo de Valor de la OMC, conocida como “noción positiva del valor”. Santiago Ibáñez (2010) lo explica del siguiente modo:

(..) el Artículo VII del GATT permitía amplias posibilidades a los ordenamientos internos a la hora de articular sus normas de valoración aduanera. Pues bien, dentro de ese margen de posibilidades, a la hora de establecer una metodología para determinar el valor en aduana de las mercancías podemos partir de dos presupuestos distintos. En una primera aproximación podemos distinguir según intentemos referirnos al precio por el que se venderían las mercancías si la venta se realizase en unas condiciones normalizadas de lugar, tiempo, independencia entre comprador y vendedor..., o bien, por otro lado, podemos partir del precio por el que las mercancías se venden, siempre que tal precio no haya sido influido por alguna relación especial entre el comprador y el vendedor, en cuyo caso se tomará el precio, no influido por tales relaciones, al que se venden mercancías similares. El artículo VII del GATT es neutral respecto a la adopción de cualquiera de estos dos puntos de partida.

La primera de las metodologías apuntadas se conoce como “concepción teórica” del valor, en tanto que la segunda es comúnmente denominada “concepción positiva” del valor. (p 35)²³

²³ Ibáñez. Ibidem.

Tal como explica Santiago Ibáñez, uno de los sistemas de valoración aduanera que surgieron a partir de los principios contemplados en el Artículo VII del GATT, que antecedió al sistema de valoración vigente, es el conocido como “concepción teórica” o Definición de Valor de Bruselas”. Este sistema surgió en el seno del Subcomité del Valor del Grupo de Estudios para la Unión Europea, en virtud al documento suscrito el 15 de diciembre de 1950.

Para los propósitos del presente trabajo, basta con señalar que esta “noción teórica” establecía, según el artículo I de la Definición de Valor de Bruselas, que el valor en aduana de las mercancías importadas debía basarse en “el precio normal; es decir el precio que se estima pudiera fijarse para estas mercaderías, en el momento en que los derechos de aduana son exigibles, como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes uno de otro”(Santiago, Ibáñez. 2010. p 35).

Juliana Vivas (2011), explica los alcances de este sistema de valoración del siguiente modo:

Dicho Tratado señala que el valor en Aduana de las mercaderías importadas con destino al consumo es el precio normal, el precio que pudiere fijarse para estas mercaderías en el mismo momento que la ley determina los derechos de importación exigibles como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independiente entre sí. Toda compraventa contemporánea de mercadería idéntica o similar pasaba a tener el valor teórico conceptualizado como precio normal, con abstracción del precio realmente pagado o por pagar. Esta definición de Bruselas fue denominada por la doctrina como “noción teórica”.

En la práctica, el procedimiento consistía en seleccionar el precio fijado por las partes en una compraventa internacional, corregir los desvíos existentes con relación al modelo teórico, ya sea aumentando o debitando los importes correspondientes, y elevar el resultado a la categoría de

precio teórico estándar, válido para toda mercadería idéntica o similar. (p 7)²⁴

Posteriormente, y pese a que la “noción teórica” del valor alcanzó una expansión notable, su aplicación generalizada por los países en vías de desarrollo empezó a limitar el ingreso de los productos de los países europeos en otros mercados. Es por ello que se propuso abandonar este sistema de valoración, buscando reemplazarlo por uno que tuviese en consideración el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Señala el profesor Daniel Zolezzi (2008), haciendo referencia al proyecto de modificación del sistema de valoración que:

La Comunidad fundó su proyecto en la Declaración de Tokyo de 1973, que puso énfasis en la expansión del comercio mediante la reducción de aranceles y la remoción de obstáculos no arancelarios, entre los que se contaba la coexistencia de distintos sistemas de valoración. Sostuvo que había tenido en cuenta a las leyes de los Estados Unidos y de Canadá, además de la propia.

Dicho proyecto establecía también que los precios convenidos por personas vinculadas podrían aceptarse como valor en aduana, cuando el importador demostrara que otros compradores, no vinculados, podían adquirir mercancías idénticas al mismo precio, o a uno muy aproximado. Asimismo, preveía que cuando las mercancías importadas no pudieran valorarse por su valor de transacción, se aplicarían otros métodos basados en los valores de mercaderías idénticas o similares. (p 9)²⁵

Es así como se dio la transición de la “noción teórica” del valor, a la “noción positiva” del valor, y que culminó con la adopción del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (en adelante, el Acuerdo).

²⁴ VIVAS J. (2011) *La Valoración Aduanera como instrumento para la protección de la industria nacional* [versión PDF] Recuperado de <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/ST14.pdf>

²⁵ ZOLEZZI *ibidem*. Pagina 9.

El Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio

El Acuerdo (1994)²⁶ establece el procedimiento que debe observarse con la finalidad de determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, el cual sirve como base para el cálculo de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables en la importación de mercancías.

El referido Acuerdo establece que el valor en aduana de las mercancías importadas deberá ser determinado de manera preferente sobre la base del “Método del Valor de Transacción de las Mercancías Importadas”. Sin embargo, en el caso que no se cumplan con los requisitos previstos en el Acuerdo para la aplicación del referido método de valoración aduanera; el valor en aduana deberá ser determinado, de manera sucesiva y excluyente, en aplicación de los Métodos Secundarios de Valoración aduanera, tal como se establece en la Nota Interpretativa General del Anexo I del Acuerdo.

1.4.1 Método de Valor de Transacción

Conforme se indica en el artículo 1 del Acuerdo, este método establece que el valor en aduana será determinado sobre la base del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación al país de importación, teniendo en cuenta los ajustes que deben practicarse en virtud a lo establecido en el artículo 8 del referido Acuerdo.

²⁶ El Acuerdo fue aprobado por Resolución Legislativa No. 26407, incorporado a la legislación peruana mediante el Decreto Supremo No. 186-99-EF (norma que aprobó el Reglamento de Valoración en Aduana de la OMC) y puesto en vigencia en el Perú el 1 de enero de 2000. Mediante el Decreto Supremo No. 186-99-EF también fueron incorporados a la legislación peruana las Decisiones del Comité de Valoración en Aduana y los Instrumentos expedidos por el Comité Técnico de Valoración en Aduana, entre ellos, las Opiniones Consultivas, Comentarios, Notas Explicativas, Estudio de Casos y Estudios. Las opiniones técnicas expedidas por estos Comités tienen por finalidad uniformizar la interpretación y aplicación del Acuerdo entre las autoridades aduaneras de los países miembros de la OMC.

Cada uno de los métodos establecidos en el Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, está sujeto al cumplimiento de determinadas condiciones.

En el caso particular del Primer Método de Valoración Aduanera o Método de Valor de Transacción, deben satisfacerse las siguientes condiciones para efectos de su aplicación:

- (i) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, salvo determinadas excepciones;
- (ii) 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;
- (iii) Que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización posteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el ajuste correspondiente previsto en el artículo 8 del Acuerdo;
- (iv) Que no exista vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, ésta no haya influido en el precio.

Los países miembros de la Comunidad Andina, se rigen además por la Decisión 571 de la Comunidad Andina – Valor en Aduana de las mercancías importadas y por su reglamento, aprobado por la Resolución 1684 de la CAN. Este reglamento establece un listado de requisitos y condiciones que deben cumplirse para la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera. Se trata en buena cuenta, de un resumen de los requisitos esenciales para la aplicación del Método de Valor de Transacción contenidos en el Artículo 1²⁷ del Acuerdo y de las condiciones señaladas en el párrafo anterior²⁸.

²⁷ A saber, la existencia de una venta para la exportación al país de importación y de un precio realmente pagado o por pagar por el comprador al vendedor, de manera directa o indirecta.

²⁸ Resolución CAN 1684 - Artículo 5. Requisitos para aplicar el Método del Valor de Transacción.

Para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que concurren los siguientes requisitos:

En cualquier caso, el incumplimiento de las mencionadas condiciones acarrea la imposibilidad de valorar las mercancías importadas bajo los alcances del Primer Método de Valoración y la necesidad de recurrir para tales fines a los Métodos Secundarios²⁹ de valoración en el orden sucesivo previsto en el Acuerdo³⁰.

Un aspecto central en el análisis de la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera es que la importación se sustente en una compraventa internacional de mercancías, es decir, que exista una efectiva transferencia de propiedad de mercancías entre las partes contratantes y que se haya acordado un precio como contraprestación.

Nótese que la definición establecida en el Artículo 1 del Acuerdo de Valor hace referencia a la existencia de un precio realmente pagado o por pagar. Ello significa que no es determinante que en el momento de la importación el precio de las mercancías no se encuentre definido (precio realmente pagado). También se aceptará un precio sujeto a una futura definición entre las partes (precio por pagar), siempre que el contrato de compraventa establezca los parámetros necesarios para definirlo en el futuro. Lo importante, es que la transacción subyacente a la importación sea una compraventa internacional, y en consecuencia, que el pago del referido precio, independientemente del

-
- a) Que la mercancía a valorar haya sido objeto de una negociación internacional efectiva, mediante la cual se haya producido una venta para la exportación con destino al territorio aduanero comunitario.
 - b) Que se haya acordado un precio real que implique la existencia de un pago, independientemente de la fecha en que se haya realizado la transacción y de la eventual fluctuación posterior de los precios.
 - c) Que en los anteriores términos, pueda demostrarse documentalmente el precio realmente pagado o por pagar, directa o indirectamente al vendedor de la mercancía importada, de la forma prevista en el artículo 8 del presente Reglamento.
 - d) Que se cumplan todas las circunstancias exigidas en los literales a), b), c) y d) del numeral 1 del artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.
 - e) Que si hay lugar a ello, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, se pueda ajustar con base en datos objetivos y cuantificables, según lo previsto en el artículo 20 del presente Reglamento.
 - f) Que las mercancías importadas estén conformes con las estipulaciones del contrato, en relación a la negociación, teniendo en cuenta lo expresado en el artículo 18 de este Reglamento.
 - g) Que la factura comercial reúna los requisitos previstos en el artículo 9 del presente Reglamento.
 - h) Que la información contable que se presente esté preparada conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

²⁹ La aplicación de estos “Métodos Secundarios” de valoración aduanera implica que el valor en aduana de las mercancías importadas se determine en base a valores correspondientes a otras transacciones, situación que normalmente acarrea la determinación de una base imponible mayor y, por ende, el incremento de los derechos y tributos de importación.

³⁰ El Tribunal Fiscal ha señalado en reiteradas oportunidades que la Administración Aduanera solo está habilitada a rechazar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera en aquellos casos en donde el importador no haya podido acreditar, en el marco del procedimiento de Duda Razonable, que cumple con los requisitos y condiciones para la aplicación del referido Método. A manera de ejemplo, cabe citar la Resolución N° 13598-A-2011, en la cual se señaló lo siguiente: “*Que por lo expuesto, en caso la Administración producto del procedimiento de duda razonable verifique la imposibilidad de la aplicación del referido método para la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas en la declaración aduanera sujeta a observación; deberá sustentar dicho rechazo en el incumplimiento de uno o más elementos de la definición, de los requisitos o de las circunstancias exigidas por el Primer Método de Valoración; como acción previa para la utilización de los demás métodos de valoración (métodos secundarios), los que se aplicarán de forma sucesiva y excluyente*”.

momento en el que ocurra, retribuya la transferencia de propiedad de las mercancías importadas.

La vinculación para efectos aduaneros

Ante las múltiples definiciones sobre empresas vinculadas, el Acuerdo ha establecido un listado taxativo de causales de vinculación que “contrasta la abundante literatura jurídica que en todos los derechos trata de los grupos societarios o de los grupos de empresas, con la relativamente escasa cantidad de normas positivas que se refieren concretamente al tema” (Zolezzi, 2008, p222)³¹.

De este modo, el numeral 4 del artículo 15 del Acuerdo contiene un listado cerrado y expreso de supuestos que describen situaciones específicas aplicables tanto a personas naturales como personas jurídicas que, en caso de configurarse en la realidad, determinará que el precio pactado en la compraventa de mercancías entre el comprador y el vendedor, pueda ser objeto de un escrutinio particular por parte de las Autoridades Aduaneras.

En relación con las causales de vinculación, la citada norma establece lo siguiente:

A los efectos del presente Acuerdo se considerará que existe vinculación entre las personas solamente en los casos siguientes:

- a) si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;
- b) si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;
- c) si están en relación de empleador y empleado;
- d) si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5 por ciento o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas;
- e) si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra;
- f) si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera;
- g) si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; o

³¹ ZOLEZZI, D. (2008) *Valor en Aduana (Código Universal de la OMC)*. página 222.

h) si son de la misma familia. (Acuerdo.1994)

En adición a ello, el numeral 5 del artículo 15 del Acuerdo contiene una disposición especial para los casos de agentes, distribuidores o concesionarios exclusivos. Al respecto, señala que las personas que se encuentren asociadas en negocios debido a que una de ellas es agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, no es suficiente para concluir que existe vinculación, sino que deberá probarse además que se cumple al menos alguna de las causales descritas en el párrafo precedente.

Es importante tener en cuenta, que el hecho de que exista vinculación entre comprador y vendedor no es en sí mismo, un elemento suficiente para descartar el Primer Método de Valoración Aduanera. Lo será solo en caso que en virtud de tal vinculación, es decir, por convenir a los intereses particulares del grupo empresarial, el establecimiento de tal precio difiera del acordado entre partes independientes.

En efecto, un aspecto que resulta crítico para la aplicación Primer Método de Valoración Aduanera es que la vinculación entre el vendedor y el comprador no afecte el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. Es decir, el Acuerdo buscaría tomar como base una transacción pactada en condiciones de libre mercado.

En el caso peruano, el análisis respecto a si la vinculación afectó o no el precio de las mercancías importadas (así como el cumplimiento de las demás condiciones establecidas para la aplicación del Primer Método de Valoración), puede ser efectuada, en principio, en el control concurrente (es decir, durante el despacho aduanero) o en el control posterior a través de los procedimientos de fiscalización que lleva a cabo la Administración Aduanera. Sin embargo, debido a que se requiere revisar información que no siempre se encuentra disponible en el momento del despacho aduanero, este tipo de análisis es efectuado principalmente en el control posterior. En ambos casos, deben cumplirse las formalidades del procedimiento especial denominado “*Duda Razonable*”, el cual se basa en lo señalado por la Decisión 6.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana³² y el artículo 17 de la Decisión 571 de la CAN.

³² Comité instaurado, conforme al Acuerdo, bajo los auspicios del Consejo de Cooperación Aduanera y que tiene por funciones, entre otras, las de examinar los problemas técnicos concretos que surjan en la administración cotidiana de los sistemas de valoración en aduana de los países miembros de la OMC, así como emitir opiniones consultivas acerca de las soluciones pertinentes sobre la base de los hechos expuestos.

Para acreditar que la vinculación no ha afectado el precio de compraventa de las mercancías importadas, el Acuerdo de Valor ofrece a importador dos alternativas: (i) el análisis de las circunstancias de la venta; y (ii) la utilización de valores criterio.

En lo referido al primero, el artículo 15 de la Resolución CAN 1684 señala que este consiste en el examen de las condiciones particulares de negociación que determinaron el precio, y que son igualmente válidas en ausencia de negociación para compradores independientes. De este modo, *“si puede demostrarse que, pese a estar vinculados, el comprador compra al vendedor y éste vende a aquel como si no existiera entre ellos vinculación alguna, quedaría demostrado que la vinculación no influyó en el precio”* (Resolución CAN 1684, 2014).

Tanto el Acuerdo como la Resolución CAN 1684 establecen que la demostración de cualquier de las siguientes tres circunstancias permitiría acreditar que la vinculación no afectó el precio:

- (i) el precio se ha ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios en la rama de industria de que se trate;
- (ii) el precio se ha ajustado de manera conforme con el modo en que el vendedor fija los precios de venta a compradores no vinculados a él;
- (iii) con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio que está en consonancia con los beneficios globales realizados por la empresa, en un período de tiempo representativo, en las ventas de mercancías de la misma especie o clase;

En relación con los valores criterio, su uso permitirá acreditar que la vinculación no afectó el precio, si dicho precio declarado por el importador se aproxima mucho a alguno de los siguientes valores correspondientes a transacciones realizadas entre un importador y un vendedor no vinculado:

- (i) el valor en aduana de la mercancía idéntica o similar tomada para la comparación haya sido determinado con el Método del Valor de Transacción y esté vigente en el mismo momento o en un momento aproximado a la exportación para el territorio aduanero comunitario, de la mercancía objeto de valoración.
- (ii) El valor en aduana de la mercancía idéntica o similar tomada para la comparación haya sido determinado mediante la aplicación del Método del Deductivo y se encuentre vigente en el mismo momento o en un momento aproximado a la venta en el territorio aduanero comunitario, de la mercancía objeto de valoración.
- (iii) El valor en aduana de la mercancía idéntica o similar tomada para la comparación haya sido determinado mediante la aplicación del Método del Valor Reconstruido y se encuentre vigente en el mismo momento o en un momento aproximado a la importación de la mercancía objeto de valoración.

Cabe agregar que el uso de los valores criterio es una potestad del importador. No obstante, siendo que la legislación nacional establece que la carga de la prueba le corresponde al importador, este será el principal interesado en presentar la información con que cuente para sustentar la aplicación del Primer Método de Valoración.

1.4.2 Métodos Secundarios de Valoración

En caso de que el valor en aduana de las mercancías importadas no pueda ser determinado en base al Primer Método de Valoración, la Administración Aduanera se encuentra facultada a determinarlo en base a los demás métodos de valoración aduanera, siguiendo el orden establecido en los párrafos 2, 3 y 4 de la Introducción General del Acuerdo.

El alcance de cada uno de los mencionados métodos es el siguiente:

Segundo Método: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas

De acuerdo con este Método, el valor en aduana debe ser determinado sobre la base del valor de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación

y exportadas en el mismo momento que las mercancías que son objeto de valoración, o en un momento aproximado.

Asimismo, debe tratarse de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que aquellas cuyo valor en aduana se busca determinar.

Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares

En caso no se cuente con la información necesaria para la aplicación del Segundo Método de Valoración, el valor en aduana debe ser determinado sobre la base del valor de transacción de mercancías similares vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

Asimismo, debe tratarse de mercancías similares vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que aquellas cuyo valor en aduana se busca determinar.

Cuarto Método: Método del Valor Deductivo

Si no es posible aplicar el Tercer Método de Valoración, el valor en aduana debe ser determinado de conformidad con el Método del Valor Deductivo. Este método se basa en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que compren dichas mercancías, luego de efectuar determinadas deducciones.

Quinto Método: Método del Valor Reconstruido

De no ser posible aplicar el Cuarto Método de Valoración, el valor en aduana debe ser determinado en virtud al Método del Valor Reconstruido. Este método se basa en la suma de los siguientes elementos: (i) el costo o valor de los materiales y de la fabricación u

otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas; (ii) una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación; y (iii) el costo o valor de todos los demás gastos que deban tenerse en cuenta para aplicar la opción de valoración elegida por el Miembro en virtud del párrafo 2 del artículo 8 del Acuerdo, el cual se refiere a los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y el costo del seguro.

Sexto Método: Método del Último Recurso

Si el valor en aduana no se puede determinar bajo ninguno de los Métodos de Valoración antes mencionados, el valor en aduana debe ser determinado bajo los alcances del Método del Último Recurso.

El Acuerdo de Valor establece que este Método de Valoración se aplicará sobre la base de criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de dicho Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, y empleando los datos disponibles en el país de importación.

La Nota Interpretativa del Artículo 7 del Acuerdo de Valor, señala que, en la aplicación de este Método de Valoración Aduanera, se permitirá efectuar una flexibilidad razonable en la aplicación de los demás Métodos de Valoración, estableciendo los alcances de dicha flexibilidad para determinados conceptos como el de mercancías idénticas, mercancías similares y el método deductivo³³.

³³ El párrafo 3 de la Nota Interpretativa del Artículo 7 del Acuerdo señala lo siguiente:

3. Por flexibilidad razonable se entiende, por ejemplo:

a) Mercancías idénticas: el requisito de que las mercancías idénticas hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, podría interpretarse de manera flexible; la base para la valoración en aduana podría estar constituida por mercancías importadas idénticas, producidas en un país distinto del que haya exportado las mercancías objeto de valoración; podrían utilizarse los valores en aduana ya determinados para mercancías idénticas importadas conforme a lo dispuesto en los artículos 5 y 6.

b) Mercancías similares: el requisito de que las mercancías similares hayan sido exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, podría interpretarse de manera flexible; la base para la valoración en aduana podría estar constituida por mercancías importadas similares, producidas en un país distinto del que haya exportado las

Sin embargo, dicha flexibilidad no podría desnaturalizar el contenido esencial regulado en cada Método de Valoración Aduanera, como ocurre con las condiciones que deben cumplirse para la aplicación del Primer Método de Valoración, en particular, la referida a que la vinculación entre el exportador y el importador no haya afectado el precio pactado en la compraventa de las mercancías importadas.

1.4.3 Importancia de la valoración aduanera en la tributación peruana

De lo señalado hasta este punto, podemos decir que uno de propósitos que se buscó al adoptar reglas sobre valoración aduanera aplicables de manera uniforme en distintos países, fue el evitar la arbitrariedad en el actuar de las Administraciones Aduaneras al determinar la base imponible para la determinación de derechos arancelarios.

Por otro lado, y en el caso particular del Acuerdo, se destaca como uno de sus principios el proveer reglas objetivas para que los importadores puedan hacer previsible las decisiones de las Administraciones Aduaneras adoptarán al calcular los derechos arancelarios de las mercancías que ingresan a su territorio. Así lo señala Daniel Zolezzi (2008) cuando, al comentar sobre los propósitos del acuerdo, indica que:

b) Uniformidad y certidumbre. Rechazo a la arbitrariedad. El segundo y el tercero de los párrafos en comentario se proponen alejar el fantasma de la arbitrariedad del cambio de la valoración. No se quiere que el valor en aduana quede librado al criterio azaroso del funcionario de turno. Cuando las normas de valor no son neutras y precisas, el umbral que separa lo subjetivo de lo arbitrario se hace estrecho. Por eso, el Acuerdo aspira brindar “uniformidad y certidumbre” – principios de inestimable valor para la fluidez del comercio – a través de “un sistema equitativo, neutro y uniforme”, excluyendo “...la utilización de valores arbitrarios o ficticios. (p17)

mercancías objeto de valoración; podrían utilizarse los valores en aduana ya determinados para mercancías similares importadas conforme a lo dispuesto en los artículos 5 y 6.

c) Método deductivo: el requisito previsto en el artículo 5, párrafo 1 a), de que las mercancías deban haberse vendido "en el mismo estado en que son importadas" podría interpretarse de manera flexible; el requisito de los "90 días" podría exigirse con flexibilidad.

En el Perú, el valor en aduana sirve como base para el cálculo, no solo de los Derechos Arancelarios Ad Valorem, sino también de los demás tributos que gravan la importación de mercancías y que componen la deuda tributaria aduanera. Según el artículo 148 de la Ley General de Aduanas, la deuda tributaria aduanera está compuesta por los derechos arancelarios y por los demás tributos, y cuando corresponda, por las multas y los intereses.

En general, los tributos que gravan la importación de bienes que componen la deuda tributaria aduanera, y que directa o indirectamente se calculan teniendo en consideración las normas sobre valoración aduanera establecidas en el Acuerdo, son los siguientes:

Derechos Ad Valorem

Se aplica en base a las tasas de 0%, 4% 6 % y 11%, en función a la subpartida nacional aplicable a cada mercancía según lo previsto en el Arancel de Aduanas. Sin embargo, la mayor cantidad de subpartidas nacionales se encuentra sujeta a una tasa de 0%, conforme se muestra a continuación:

N° de Subpartidas Nacionales	ADV %	%
682	11	8.74
1621	6	20.78
2	4	0.03
5497	0	70.45

Fuente: SUNAT

Impuesto Selectivo al Consumo

Se aplica bajo tres sistemas:

- Sistema al Valor: Se calcula tomando como base imponible el valor en aduana, más los derechos arancelarios *Ad Valorem* que resulten aplicables. La tasa de aplicación varía en función al tipo de mercancía gravada.

- Sistema específico: Se calcula mediante la aplicación de un monto fijo tomando como base imponible el volumen importado de mercancías expresado en una determinada unidad de medida.
- Sistema de precio de venta al público: Se calcula mediante a la aplicación de una tasa fija tomando como base imponible el precio de venta al público sugerido por el importador

Impuesto General a las Ventas

Se aplica con una tasa de 16% sobre la suma del valor en aduana más los Derechos Arancelarios *Ad Valorem* y el Impuesto Selectivo al Consumo que resulten aplicables.

Impuesto de Promoción Municipal

Se aplica con una tasa de 2%. Este tributo sigue las mismas reglas de determinación que el IGV.

Según la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, los ingresos totales recaudados en el año 2017 ascendieron a S/ 122,768 millones, de los cuales S/ 26,630.20 constituyen tributos provenientes de la recaudación aduanera. El detalle lo recaudado por cada uno de los tributos que componen la deuda tributaria Aduanera es el siguiente³⁴:

Tributos	Monto recaudado S/	%
Aranceles	1,447.6	5.44%
IGV	22,528.6	84.60%
ISC	2,528.3	9.49%
Otros	125.7	0.47%
TOTAL	26,630.20	100%

Fuente: SUNAT

³⁴https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/doc/evaluacion_sistema_tributario_aduanero.pdf

CAPÍTULO II: PRECIOS DE TRANSFERENCIA

2.1 Antecedentes

Los precios de transferencia empiezan a desarrollarse en el Siglo XX en conjunto con el mayor surgimiento de empresas multinacionales y el incremento del comercio internacional gracias al desarrollo tecnológico.

Las primeras normas de precios de transferencia se dieron en el Reino Unido en el año de 1915 a través de su Ley de Finanzas. Otro antecedente lo encontramos en 1917 en Estados Unidos con la reglamentación complementaria de la Sección 1331(a) de la War Revenue Act de 13 de Octubre de 1917³⁵.

Con el desarrollo de las empresas multinacionales ha venido el desarrollo de planeamientos fiscales cada vez más agresivos a fin de maximizar sus ganancias. En el mundo de hoy gran parte de comercio internacional se realiza a través de empresas vinculadas, por ello lo que buscan actualmente las Administraciones Tributarias es que en operaciones entre estas entidades prevalezca el principio de libre competencia.

En 1979 el Comité de Asuntos Fiscales y el Consejo de Ministro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos O.C.D.E aprobaron un informe donde se indicaban los lineamientos para las administraciones tributarias y empresas multinacionales sobre la aplicación de los principios de plena competencia.

El objetivo de dicho informe según lo menciona Hubert Hamaekers (1999):

³⁵ BARBOSA, J. (2006) El Régimen de precios de transferencia en Colombia, un análisis de su desarrollo, del principio de plena competencia y de la vinculación económica, pp 39-40. Recuperado en <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/vnijuri/article/view/14657/11825>

No tuvo el propósito de establecer un detallado estándar acerca de los precios de transferencia, sino más bien explicar los problemas y las consideraciones a tener en cuenta, como también describir cuáles métodos y prácticas eran aceptables, desde el punto de vista tributario, al tiempo de determinar los precios de transferencia. (p7)³⁶.

Posteriormente en 1995 el Comité de Asuntos Fiscales aprobó una serie de directrices que constituyen una revisión del Informe de 1979, las mismas que seguirían siendo revisadas y completadas a través de la experiencia que se vaya adquiriendo en transacciones de países miembros o no miembros de la OCDE.

Siguiendo los pasos de otros países en Latinoamérica, Perú incorporó por primera vez reglas sobre precios de transferencia mediante la modificación del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta en el año 2000, siendo de aplicación a partir del año 2001, a fin de adoptar reglas similares a los lineamientos de la OCDE.

2.2 Principio de Plena Competencia

Ante el crecimiento de la economía global y el afianzamiento de las empresas transnacionales en el comercio mundial, surgió la necesidad de las Administraciones Tributarias de evaluar métodos que le permitan evitar la elusión tributaria, donde los grandes grupos empresariales, con el propósito de lograr la maximización de sus utilidades, desarrollan mecanismos para llevar sus beneficios económicos a estados donde logran mayores ventajas tributarias.

Sin embargo, no hay una definición de valor de mercado específica en precios de transferencias ya que éstos son valores subjetivos cuya determinación en gran medida va a depender del método de análisis seleccionado; por ello es importante la selección del método más apropiado para analizar cada transacción.

³⁶ HAMAEEKERS, H. (1999) Precios de Transferencias. Antecedentes – Estado actual – Perspectivas. Oporto, Portugal, p7

Uno de los grandes problemas es que, al no existir un único método apropiado para todas las situaciones, se puede tener apreciaciones distintas entre la Administración Tributaria y el contribuyente ya sea en precios o márgenes.

Tal como lo mencionan las Directrices de la OCDE(2017),“los precios de transferencias no son una ciencia exacta, sino que exigen juicios de valor tanto por parte de la Administración Tributaria como de los contribuyentes”(p.44) ³⁷

Tal como lo menciona Enrique Freyre (2003),

El principio de plena competencia otorga a los Estados la posibilidad de verificar y ajustar – sólo para propósitos fiscales y no para los comerciales o económicos – el valor de las operaciones efectuadas entre empresas vinculadas, para determinar su correspondencia con los valores que habrían sido fijado empresas independientes en operaciones idénticas o similares, bajo condiciones de libre mercado o de oferta y demanda. (p. 3)³⁸

Por ello, es importante determinar valores razonables en los resultados de análisis de precios de transferencias, teniendo en cuenta para ello realizar una adecuada investigación de la transacción analizada a fin de obtener información confiable, aun cuando en la práctica en muchos casos va a existir información incompleta o información que por razones de confidencialidad no es accesible, escasa o nula.

Aun con las dificultades que puedan presentarse, el consenso internacional es que en los países miembros de la OCDE rige el principio de plena competencia, debido a que tal como lo indican las Directrices de la OCDE(2017), este “tiene un sólido fundamento teórico, ya que ofrece la posición más próxima al funcionamiento del mercado libre en los casos en que se transmiten propiedades (bienes u otros tipos de activos tangibles o intangibles) o se prestan servicios entre empresas asociadas”. (p. 44)

³⁷ Directrices de la OCDE aplicables a materia de precios de transferencias a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Julio 2017 p 44

³⁸ FREYRE, E. (2003) Precios de transferencias en el Perú. *Precios de Transferencias Tratamiento Tributario*, p3 http://www.aele.com/system/files/archivos/enfointer/ENFOQUE2_1.pdf.

El principio de plena competencia es el estándar internacional aceptado sobre precios de transferencia. El concepto de Plena Competencia es conocido internacionalmente como Principio de Arm's Length y ha sido adoptado a nivel mundial especialmente por los países que integran la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), este organismo ha establecido directrices y ha desarrollado doctrina en materia de precios de transferencia. Este se encuentra definido en el apartado 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE(2017). En este se dispone: “Las transacciones que realicen empresas vinculadas deben ser realizadas bajo las mismas condiciones de las transacciones similares con terceros independientes” (p. 41).

A través de ello lo que se buscaría es analizar las transacciones controladas, que no es otra cosa que las transacciones realizadas entre empresas de un mismo grupo y que por el hecho de estar vinculadas, podrían no mostrar el mismo precio que se hubiese pactado en el caso de transacciones con terceros independientes.

De otro lado, la aplicación de este principio es el que nos conduce a un resultado que puede ser variable de acuerdo con la forma en que ha sido evaluada la transacción; por ello, la información a comparar debe ser analizada profundamente. Otra forma de revisar las transacciones es comparar el comportamiento de ésta en ejercicios anteriores o posteriores a fin de identificar alguna variable que pueda ser susceptible de ajustar.

La esencia del principio de plena competencia no consiste en la comparación de precios o resultados, sino en tratar de comparar cada una de las transacciones tomando como referencia aquellas que se llevarían a cabo con o entre partes independientes. (Hamaekers. H.2009. p. 9) ³⁹

2.3 Criterios de Vinculación

En la Ley del Impuesto a la Renta inciso b) artículo 32-A se define a las partes vinculadas como:

³⁹ HAMAEEKERS. H. (2009) Principio de Plena Competencia - ¿Hasta cuándo? *Análisis Tributario.. p.6*

Se considera que dos o más personas, empresas o entidades son partes vinculadas cuando una de ellas participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades. También operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

En el Reglamento del Impuesto a la Renta artículo 24 indica en que situaciones se aplica la vinculación:

1. Una persona natural o jurídica posea más del treinta por ciento (30%) del capital de otra persona jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
2. Más del treinta por ciento (30%) del capital de dos (2) o más personas jurídicas pertenezca a una misma persona natural o jurídica, directamente o por intermedio de un tercero.
3. En cualesquiera de los casos anteriores, cuando la indicada proporción del capital pertenezca a cónyuges entre sí o a personas naturales vinculadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad.
4. El capital de dos (2) o más personas jurídicas pertenezca, en más del treinta por ciento (30%), a socios comunes a éstas.
5. Las personas jurídicas o entidades cuenten con uno o más directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes, que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales que se adopten.
6. Dos o más personas naturales o jurídicas consoliden Estados Financieros.

- 7.** Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considerará vinculado con aquellas partes contratantes que participen, directamente o por intermedio de un tercero, en más del treinta por ciento (30%) en el patrimonio del contrato o cuando alguna de las partes contratantes tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, comerciales u operativos que se adopten para el desarrollo del contrato, caso en el cual la parte contratante que ejerza el poder de decisión se encontrará vinculado con el contrato.
- 8.** En el caso de un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, la vinculación entre cada una de las partes integrantes del contrato y la contraparte deberá verificarse individualmente, aplicando alguno de los criterios de vinculación establecidos en este artículo. Se entiende por contraparte a la persona natural o jurídica con la que las partes integrantes celebren alguna operación con el fin de alcanzar el objeto del contrato.
- 9.** Exista un contrato de asociación en participación, en el que alguno de los asociados, directa o indirectamente, participe en más del treinta por ciento (30%) en los resultados o en las utilidades de uno o varios negocios del asociante, en cuyo caso se considerará que existe vinculación entre el asociante y cada uno de sus asociados. También se considerará que existe vinculación cuando alguno de los asociados tenga poder de decisión en los aspectos financieros, comerciales u operativos en uno o varios negocios del asociante.
- 10.** Una empresa no domiciliada tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes y entre todos ellos entre sí.

- 11.** Una empresa domiciliada en territorio peruano tenga uno o más establecimientos permanentes en el extranjero, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes.

- 12.** Una persona natural o jurídica ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de una o más personas jurídicas o entidades. En tal situación, se considerará que las personas jurídicas o entidades influidas están vinculadas entre sí y con la persona natural o jurídica que ejerce dicha influencia.

Se entiende que una persona natural o jurídica ejerce influencia dominante cuando, en la adopción del acuerdo, ejerce o controla la mayoría absoluta de votos para la toma de decisiones en los órganos de administración de la persona jurídica o entidad.

En el caso de decisiones relacionadas con los asuntos mencionados en el artículo 126° de la Ley General de Sociedades, existirá influencia dominante de la persona natural o jurídica que, participando en la adopción del acuerdo, por sí misma o con la intervención de votos de terceros, tiene en el acto de votación el mayor número de acciones suscritas con derecho a voto, siempre y cuando cuente con, al menos, el diez por ciento (10%) de las acciones suscritas con derecho a voto.

También se otorgará el tratamiento de partes vinculadas cuando una persona, empresa o entidad domiciliada en el país realice, en el ejercicio gravable, anterior, el ochenta por ciento (80%) o más de sus ventas de bienes, prestación de servicios u otro tipo de operaciones, con una persona, empresa o entidad domiciliada en el país o con personas, empresas o entidades vinculadas entre sí, domiciliadas en el país, siempre que tales operaciones, a su vez, representen por lo menos el treinta por ciento (30%) de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo período. Tratándose de empresas que tengan actividades por períodos mayores a tres ejercicios gravables, tales porcentajes se calcularán teniendo en cuenta el porcentaje promedio de ventas o compras, según sea el caso, realizadas en los tres ejercicios gravables inmediatos anteriores. Lo dispuesto en

este párrafo no será de aplicación a las operaciones que realicen las empresas que conforman la Actividad Empresarial del Estado, en las cuales la participación del Estado sea mayor al cincuenta por ciento (50%) del capital.

La vinculación, de acuerdo a alguno de los criterios establecidos en este artículo, también operará cuando la transacción sea realizada utilizando personas o entidades interpuestas, domiciliadas o no en el país con el propósito de encubrir una transacción entre partes vinculadas

La vinculación quedará configurada y se registrará de acuerdo a las siguientes reglas:

- a) En el caso de los numerales 1) al 11) cuando se verifique la causal. Configurada la vinculación, ésta registrará desde ese momento hasta el cierre del ejercicio gravable, salvo que la causal de vinculación haya cesado con anterioridad a dicha fecha, en cuyo caso la vinculación se configurará en dicho período.
- b) En el caso del numeral 12), desde la fecha de adopción del acuerdo hasta el cierre del ejercicio gravable siguiente.
- c) En el caso al que se refiere el segundo párrafo de este artículo, los porcentajes de ventas, prestación de servicios u otro tipo de operaciones, así como los porcentajes de compras o adquisiciones, serán verificados al cierre de cada ejercicio gravable. Configurada la vinculación, ésta registrará por todo el ejercicio siguiente.

Adicionalmente, para efectos de lo dispuesto en el inciso 1) del segundo párrafo del artículo 36° de la Ley, también se configura la vinculación cuando el

enajenante es cónyuge, concubino o pariente del adquirente hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad”.

2.4 Aplicación del principio de plena competencia

Análisis de comparabilidad

Como mencionan las Guías OCDE, la esencia de la aplicación del principio de plena competencia es el “análisis de comparabilidad”. Es pues necesario llevar a cabo una comparación de las condiciones en las cuales se dio una transacción entre partes vinculadas y aquellas que puedan darse entre terceros independientes.

A fin de poder aplicar los métodos de valoración, debe seguirse las pautas que establece el Análisis de Comparabilidad, y se pueda tener certeza de la comparabilidad de las operaciones que se están analizando.

Las Directrices de la OCDE(2017) definen a este análisis como la:

Comparación de una operación vinculada con una o varias no vinculadas. Las operaciones vinculadas o no vinculadas son comparables si no existe diferencia alguna que afecte sustancialmente al factor elegido para aplicar la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o si es posible proceder a los ajustes necesarios para eliminar los efectos sustanciales que provoquen sus diferencias.⁴⁰

Según el tipo de método de valoración varía el concepto a comparar, por ejemplo:

Métodos de precios de transferencia	Tipo de comparación
Precio Comparable no Controlado	Compara operaciones
Método de precio de reventa	Compara márgenes de beneficio bruto
Costo Incrementado	Compara márgenes de beneficio bruto
Método del margen neto operacional	Compara márgenes de beneficio neto

⁴⁰ Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia 2017, página 29

Las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE(2017) nos indican:

Las características o “factores de comparabilidad” que pueden ser importantes para determinar la comparabilidad, son las características de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos). las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que están persiguen. (p 52)⁴¹

Análisis funcional

Las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE(2017) definen este análisis como el:

Análisis de las funciones desempeñadas por empresas asociadas en operaciones vinculadas (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos) y por empresas independientes en operaciones no vinculadas.⁴²

Con este análisis lo que se busca es identificar y comparar las actividades económicas principales, las funciones ejercidas, los activos utilizados y cuáles han sido los riesgos asumidos por las partes en cada operación.

En otras palabras, se busca identificar las principales funciones desarrolladas por la parte que está siendo examinada, lo importante no es la cantidad de funciones que intervienen en la operación, la importancia radica en la sustancia económica la cual evaluará frecuencia, naturaleza y valor. Se deberá analizar el tipo de activos utilizados y la naturaleza de estos, teniendo en cuenta la antigüedad, el valor de mercado, la ubicación, etc. Otro punto importante del análisis es determinar cuáles son los riesgos asumidos por cada parte, ello es sumamente importante ya que de eso depende si dos operaciones

⁴¹ Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia 2017, página 52

⁴² Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia 2017, pagina 59

pueden ser comparables o no, toda vez que cuando nos encontremos ante diferencias significativas las mismas no podrían ser comparables.

Cláusulas Contractuales

Las cláusulas de los contratos definen frecuentemente la forma de cómo se van a repartir las responsabilidades, riesgos y resultados entre las partes y, como mencionan las Directrices de OCDE, deben necesariamente formar parte del análisis funcional.

Circunstancias económicas

Según los lineamientos de la OCDE, las circunstancias económicas deben ser analizadas para lograr una adecuada comparabilidad de los precios. Se requiere que los mercados no tengan diferencias que afecten significativamente el precio, deben analizarse los hechos y circunstancias de cada caso en concreto y determinar si las diferencias inciden o no en el precio.

Estrategias empresariales

Las estrategias empresariales deben ser revisadas a fin de determinar la comparabilidad en temas de precios de transferencias, aspectos tales como la innovación y el desarrollo de nuevos productos, la diversificación, el riesgo, los cambios políticos, la incidencia en las leyes laborales, la duración de acuerdos y cualquier otro factor que influya en la gestión de la empresa debe ser analizado.

Tipos de ajustes

Entre los ajustes que tenemos en Precios de Transferencias tenemos:

Ajustes Primarios. - Es el ajuste que realiza la Administración Tributaria después de la revisión de las transacciones entre empresas vinculadas cuando las mismas no cumplen el principio de libre competencia. De tal manera que efectuado el mismo, las transacciones analizadas ya se encontrarían dentro de los rangos de los comparables.

Las directrices de la OCDE (2017) definen los ajustes primarios como:

Ajuste de los beneficios imponibles de una sociedad realizado por una administración tributaria de una primera jurisdicción, en virtud de la aplicación del principio de plena competencia, a operaciones en las que participa una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria. (p.28)⁴³

La consecuencia del ajuste es una nueva determinación de la renta gravada, será considerada como una adición en la nueva determinación de la renta neta imponible, y como consecuencia se tendrá un mayor impuesto a la renta por pagar.

Ajuste Secundario. - Las directrices de la OCDE (2017) mencionan “es el ajuste que resulta de la aplicación de un impuesto a una operación secundaria” (p.28)⁴⁴ El ajuste secundario es un ajuste complementario, que se da en el contexto de la nueva realidad después de haber efectuado un ajuste primario, a fin de que se tribute como si las transacciones siempre hubieran estado dentro del principio de plena competencia. La normativa peruana regular el ajuste secundario en el inciso d) del artículo 109 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ajustes Correlativos. - Este ajuste según las Directrices OCDE (2017) es definido como:

Ajuste de la deuda tributaria de la empresa asociada establecida en una segunda jurisdicción fiscal, practicado por la administración tributaria de esa jurisdicción tras el ajuste primario realizado por la administración tributaria de la primera jurisdicción, con el fin de distribuir coherentemente los beneficios entre los dos países⁴⁵.

⁴³ Directrices OCDE 2017. Glosario p28

⁴⁴ Directrices OCDE 2017. Glosario p28

⁴⁵ Directrices de la OCDE aplicables a precios de trasferencias a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Julio 2017. P 29

Estos ajustes se practican al existir Convenios de Doble Imposición de acuerdo a lo dispuesto en dichos convenios, en el caso peruano es el Reglamento del Impuesto a la renta en el inciso c) del artículo 109 quien define dichos ajustes como:

Los ajustes correlativos se registrarán por las disposiciones contenidas en los convenios internacionales para evitar la doble imposición celebrados por la República del Perú. A estos efectos, la autoridad competente para el procedimiento de acuerdo mutuo que en dichos convenios se pacta estará representada por la SUNAT. El ajuste efectuado por la Administración Tributaria extranjera deberá constar en acto administrativo que haya quedado firme.

Ajustes de comparabilidad. – Este ajuste se efectúa al analizar las transacciones entre empresas vinculadas con terceros independientes, cuando en busca que se cumpla el principio de plena competencia se verifica si el tercero seleccionado puede ser tomados como comparables, es decir, que no presenten situaciones diferentes que puedan influenciar significativamente en la condición examinada, o en todo caso al detectar las mismas puedan efectuarse ajustes precisos que eliminen dichas diferencias.

Las directrices OCDE mencionan “los ajustes de comparabilidad únicamente son apropiados en el caso de que las diferencias afecten realmente la comparación”⁴⁶

Ajustes compensatorios. – Este ajuste se realiza, cuando el contribuyente verifica que sus las transacciones con empresas vinculadas están dentro del principio de plena competencia y producto de ello se ve en la necesidad de efectuar ajustes, sin que medie una revisión por parte de la administración tributaria. El mismo se efectúa antes de la presentación de la declaración tributaria, de tal manera que facilita al contribuyente tener una mayor certeza en la presentación de su información tributaria, pudiendo contabilizar la diferencia entre el precio de plena competencia y el precio que se consigna en libros contables.

⁴⁶ Directrices de la OCDE aplicables a precios de trasferencias a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Julio 2017. P 184

2.5 Métodos en materia de precios de transferencia

Para la evaluación de las operaciones comerciales entre empresas vinculadas a fin de que estas guarden coherencia con el principio de plena competencia se puede diferenciar los métodos tradicionales basados en las operaciones y los métodos basados en el resultado de las operaciones.

Los métodos tradicionales basados en las operaciones son: (i) el método comparable no controlado, (ii) el método de precio de reventa y (iii) el método del coste incrementado. Los métodos basados en los resultados de las operaciones son: (ii) el método del margen neto operacional y (iii) el método de la distribución del resultado.

A fin de poder determinar el método más apropiado para la operación revisada, se debe tener en cuenta según la OCDE (2017) las siguientes situaciones:

La corrección del método considerando en vista de la naturaleza de la operación vinculada (determinada mediante un análisis funcional), la disponibilidad de información viable (en concreto sobre comparables no vinculados) necesaria para aplicar el método seleccionado u otros, y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas (incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad necesarios para eliminar las diferencias importantes que existan entre ellas. (p. 109)⁴⁷

Métodos Tradicionales basados en las Operaciones

El método del precio libre comparable.

Según indican las directrices de la OCDE (2017) el método del precio libre comparable consiste en comparar el precio de los bienes o servicios transferidos en una operación vinculada con el precio de los bienes o servicios transferidos en el marco de una operación no vinculada y comparable.

⁴⁷ Directrices de la OCDE en Materia de Precios de Transferencias, p. 109

Este es el método más directo para aplicar el principio de plena competencia, siendo preferible a los demás. Para que las operaciones entre una empresa vinculada sean comparables a las operaciones de una empresa no vinculada debe tenerse en cuenta dos condiciones: la primera de ellas es que si hubiera diferencias entre dos operaciones que se comparan, estas no influyan considerablemente en el valor normal del mercado; la segunda es que se puedan realizar ajustes precisos a fin de eliminar los efectos importantes que generan las diferencias.

El método del precio de reventa.

Según indican las directrices de la OCDE (2017), este método consiste en comparar el margen de reventa obtenido por el comprador de un bien (adquirido en una operación vinculada) al revender dicho bien en el marco de una operación no vinculada.

En este método es importante analizar las funciones que desempeña cada empresa (activos utilizados y riesgos asumidos) a fin de evitar diferencias sustanciales y en caso sea necesario realizar los ajustes correspondientes, la precisión de los mismos no afecte la fiabilidad del análisis.

Debe tenerse cuidado de usar este método en caso estemos frente a un caso donde el revendedor añada un valor sustancial al producto. Por ejemplo, cuando el producto es objeto de una transformación o se incorpora a un producto más complejo cambiando su identidad o transformando el mismo.

Para el uso de este método debe considerarse que, al analizar las operaciones entre empresas vinculadas con terceros independientes, en caso las prácticas contables difieran deben realizarse los ajustes correspondientes a fin que se manejen los mismos conceptos sobre los conceptos analizados.

El método del coste incrementado.

Según indican las directrices de la OCDE (2017), el método del coste incrementado consiste en comparar el margen sobre los costes directos e indirectos incurridos en el

suministro de bienes o servicios en una operación vinculada con el margen sobre los costes directos e indirectos incurridos en el suministro de bienes o servicios en una operación no vinculada.

El método del costo incrementado suele asociarse con fabricantes y proveedores de servicios que no asumen riesgos significativos o que explotan intangibles únicos y valiosos (por ejemplo, fabricantes por contrato). En la práctica, se utiliza con mayor frecuencia cuando se dispone de comparables internos, quizás para un producto distinto, pero con funciones, activos y riesgos comparables.

Métodos Transaccionales basados en las Utilidad

El método del margen neto de la operación.

Según indican las directrices de la OCDE (2017), consiste en comparar el margen de beneficio neto con relación a una base apropiada (por ejemplo, los costos, las ventas o los activos) que una empresa obtiene en una operación vinculada con el margen de beneficio neto con relación a la misma base obtenida en operaciones no vinculadas comparables. Aunque este método presenta algunas similitudes con los métodos de costo incrementado y de precio de reventa, se aplica a márgenes de beneficios netos, y no brutos.

El uso de este método es recomendable dado que los márgenes netos son más sensibles a las diferencias funcionales y de riesgo que pueden darse entre las distintas operaciones, dado que a este nivel las diferencias tienen menos importancia que en otros métodos.

Entre las desventajas de este método, se menciona que a nivel de margen neto este suele verse influenciado por diversos factores que no tienen relación directa sobre márgenes brutos o situaciones de vinculación. En este caso, las diferencias se basan en el mercado, grado de penetración, aceptación de los productos en el mercado, aceptación de la marca, marketing, etc.

La aplicación de cualquier método conforme con el principio de plena competencia requiere información relativa a las operaciones no vinculadas que quizá no estén disponibles en el momento en que tienen lugar las operaciones vinculadas. Ello puede ocasionar inconvenientes a los contribuyentes que quieran aplicarlo en el momento que se lleven a cabo las operaciones. Por otro lado, puede darse que los contribuyentes no tengan la información específica suficiente acerca de los beneficios imputables a operaciones no vinculadas que permitan aplicar el método de forma aceptable.

El método de reparto del beneficio.

Según indican las directrices de la OCDE (2017), el método de reparto del beneficio consiste en identificar la utilidad total que se ha de repartir entre las empresas asociadas como consecuencia de una operación vinculada y posteriormente dividir estos beneficios entre las empresas asociadas, fundado ello en un criterio económicamente válido, que se asemeje a operaciones en condiciones de plena competencia.

Las directrices de la OCDE señalan que existen distintos criterios que permiten determinar la distribución de los resultados previstos o reales, siendo las referidas por las directrices el análisis de aportaciones y el análisis residual.

Análisis de las aportaciones, los beneficios conjuntos de las operaciones se repartirán entre las empresas asociadas, atendiendo al valor relativos de las funciones desarrolladas por cada una de las empresas asociadas que participe en las operaciones vinculadas, complementando en la medida de lo posible por los datos exteriores relativos al mercado que muestre cómo hubieran repartido la utilidad empresas independientes en circunstancias similares. (Anguita, 2012, p43)

Análisis residual, distribuye en dos fases la utilidad conjunta de las operaciones vinculadas. En la primera a cada participe se le imputa suficientes beneficios como para garantizar un rendimiento básico correspondiente al tipo de operaciones que efectúa. En la segunda fase, cualquier beneficio residual (o pérdida) resultante del reparto efectuado en la primera fase sería asignado entre los participantes en función de un

análisis de hechos y circunstancias susceptibles de indicar en qué modo se habría repartido ese beneficio o pérdida residual entre empresas independientes. (Anguita, 2012, p43)⁴⁸

Las guías de la OCDE 2017 proponen sobre la aplicación de precios de transferencia, la eliminación de la jerarquía de métodos y la aplicación de la regla del mejor método, siendo el PCNC el método más idóneo. Asimismo, los métodos tradicionales son aquellos que van a permitir evaluar de manera más directa la libre competencia, mientras que los métodos basados en las utilidades serán más apropiados en casos determinados.

En la legislación peruana se reconoce la “regla del mejor método”. El inciso e) del art 32-A de la LIR indica:

Los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación.

Asimismo, el Reglamento de la referida Ley nos da cuatro pautas que deberán tenerse en cuenta al seleccionar el método más apropiado:

- Mejor compatibilidad con el giro del negocio, la estructura empresarial o comercial de la empresa o entidad.
- Mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada aplicación y justificación.
- Más adecuado grado de comparabilidad entre partes, transacciones y funciones.

⁴⁸ ANGUITA, A. (2010). *Incidencias de los Precios de Transferencia en el Comercio Internacional (las transacciones multilaterales entre España, China y los países latinoamericanos)*. Tesis doctoral. Universidad Rovira i Virgili.

- Menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y las situaciones comparables.

Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (APAS)

Los Acuerdos Anticipados de precios son acuerdos firmados entre la entidad fiscal y el contribuyente, en forma previa a la realización de las operaciones con entidades vinculadas, determinándose una serie de criterios que se encuentran dentro de la aplicación de precios de transferencias en un periodo de tiempo determinado.

El numeral 4.123 de las Directrices de la OCDE (2017) define al APA como:

Un acuerdo que determina, con carácter previo a la ejecución de las operaciones con entidades vinculadas, una serie de criterios apropiados (relativos, por ejemplo, al método, los comparables, los ajustes pertinentes y las hipótesis críticas relacionadas con eventos futuros), para la determinación de los precios de transferencia de dichas operaciones en un período de tiempo determinado. (p. 244) ⁴⁹

Pablo Ferreri (2013), señala “la finalidad de un APA no es fijar con carácter anticipado el “precio de transferencia de una operación” sino acordar la metodología, criterios e hipótesis para que el contribuyente pueda aplicar el principio de plena competencia con mayor seguridad”⁵⁰ (p.195).

En el Perú a partir del año 2004 la Ley del Impuesto a la Renta establece la posibilidad de celebrar Acuerdo Anticipados de Precios de Transferencia con la Administración Tributaria, sin embargo, el procedimiento recién se dio con la Resolución de Superintendencia 377-2013/SUNAT.

⁴⁹ Directrices en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias, (OCDE), 2017. p 244.

⁵⁰ FERRARI, P. (2013) Arreglo Anticipado de fijación de precios 47ª. Asamblea General del CIAT - Buenos aires, Argentina, p 195

La norma peruana define a los Acuerdos Anticipados de Precios como aquellos convenios de derecho civil celebrados entre la Administración Tributaria y los contribuyentes domiciliados que participen en operaciones internacionales. Según lo indicado por el literal f) del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, la SUNAT podrá celebrar acuerdos anticipados de precios con contribuyentes domiciliados en el país, en los que se determine la valoración de las diferentes transacciones que se encuentren dentro del ámbito de aplicación a que se refiere el inciso a) de dicho artículo, en base a los métodos y criterios establecidos tanto en la referida Ley como en su Reglamento.

El artículo 118 del Reglamento del Impuesto a la Renta menciona las disposiciones que deben tener en cuenta los contribuyentes que deseen suscribir los mismos. Comienza mencionando las características de los AAP, indicando en el numeral 2 inciso a) “el objeto del AAP es definir el precio, monto de contraprestación y/o margen de utilidad, así como la metodología que sustenta tales valores que el contribuyente utilizará para la determinación de sus precios en operaciones futuras que realice con partes vinculadas o desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición”.

Para llevar a cabo el AAP, el contribuyente deberá sostener reuniones preliminares con la Administración Tributaria explicando y sustentando que transacciones pretende incluir en el APA a fin de que esta evalúe si es viable o no suscribir el acuerdo.

El reglamento menciona que el contribuyente debe preparar una propuesta, la misma que será presentada ante la Administración Tributaria, indicando la valoración de la transacción o transacción a considerar, acreditando que estas operaciones serán realizadas en las mismas condiciones de haber sido realizadas con terceros independientes en transacciones comparables.

El inciso c) del artículo 118 del Reglamento del Ley del Impuesto a la Renta precisa que la propuesta deberá contener el método de valoración más apropiado, la selección de empresas comparables, el ejercicio gravable sobre el que se han analizado los comparables, los posibles ajustes a los comparables, la fijación de un precio exacta o

de un rango de precios, monto de contraprestación o margen de utilidad, las hipótesis sobre las que se formula la propuesta.

Posterior a ello la administración podrá aprobar la propuesta, reformularla con aprobación del contribuyente o desestimarla. Una vez aprobada la propuesta la administración tributaria y el contribuyente firmaran el acuerdo, debiendo ambas partes aplicar lo que resulte del mismo.

Las ventajas de firmar un APA es buscar por parte del contribuyente una seguridad al realizar operaciones relacionadas con precios de transferencia, con la certeza que estas cumplen el principio de arm's length, de tal manera que si se cumplen todas las condiciones pactadas el riesgo de tener contingencias tributarias disminuye. Cabe mencionar que a la fecha en Perú no se ha celebrado ningún acuerdo.

Por otro lado, en nuestra legislación no se menciona si los convenios por acuerdos anticipados de precios serán de aplicados para temas de valoración aduanera. Es interesante mencionar que dentro de la legislación chilena los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencias en Importaciones, constituyen una resolución conjunta tanto del Servicio de Impuestos Internos como del Servicio Nacional de Aduanas⁵¹. Caso similar es en Colombia donde los contribuyentes pueden solicitar celebrar un Acuerdo anticipado de Precios presentando una solicitud ante el Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN o su delegado.

⁵¹ <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2013/circu29.pdf>

CAPÍTULO III: EL IMPACTO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL PRIMER MÉTODO DE VALORACIÓN ADUANERA

3.1 La estanquidad y la unicidad. Perspectivas en torno a la concepción del valor de mercado

Centrándonos en el tema objeto de nuestro análisis, debemos partir señalando que aún cuando la regulación aplicable en materia de precios de transferencia y valoración aduanera en Perú encuentre sus fundamentos esenciales en normas y directrices expedidas por organismos internacionales, los impuestos en los que dicha regulación recae, es decir, el Impuesto a la Renta y los Derechos Arancelarios Ad Valorem, se organizan en el marco de una sola estructura, el Sistema Tributario peruano.

En efecto, el Decreto Legislativo 771, norma que aprobó la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, establece en su artículo 2 el listado de los tributos que conforman el Sistema Tributario en Perú organizándolos en función al acreedor tributario, del siguiente modo:

Tributos del Gobierno Central:

- a) Impuesto a la Renta;
- b) Impuesto General a las Ventas;
- c) Impuesto Selectivo al Consumo;
- d) Derechos Arancelarios;
- e) Tasas por la prestación de servicios públicos, entre las cuales se consideran los derechos por tramitación de procedimientos administrativos; y,
- f) El Nuevo Régimen Único Simplificado.

Tributos de los Gobiernos Locales: los establecidos de acuerdo con la Ley de Tributación Municipal; y

Para otros fines:

- a) Contribuciones de Seguridad Social, de ser el caso;
- b) Contribución al Fondo Nacional de Vivienda -FONAVI;

- c) Contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial – SENATI:
- d) Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción (SENCICO).

La regulación del Sistema Tributario, así como la aplicación de cada uno de los tributos comprendidos en él, debe observar necesariamente los principios de la potestad tributaria contenidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú⁵², así como aquellos que, si bien no cuentan con una regulación expresa, cuentan con reconocimiento en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional, tales como los principios de legalidad, reserva de ley, igualdad, respecto a los derechos fundamentales, interdicción de la confiscatoriedad, generalidad y capacidad contributiva⁵³.

Pero concebir el Sistema Tributario como un simple conjunto de tributos que se aplican en un espacio determinado, orientados por principios constitucionales constituiría una visión limitada de este concepto. Sobre este tema, resulta importante mencionar que en doctrina se destaca la importancia que tiene el concepto de Sistema, en el análisis de la legitimidad de los tributos y su adecuación a los principios de la potestad tributaria. Así, por ejemplo, Felipe Romero García (2005) comentando los fallos que sobre esta materia ha dictado el Tribunal Constitucional español, señala que:

En ocasiones el Tribunal Constitucional ha dictado Fallos desde fundamentos jurídicos que hacían de la efectiva existencia del sistema

⁵² **Constitución Política del Perú**
Principio de Legalidad

“Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”

⁵³ https://www.mpf.n.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_07_principios.pdf.

tributario un elemento de la argumentación. A él se ha referido en diversas sentencias en las que ha consagrado el valor “sistema tributario”, como un conjunto con entidad propia distinta de la de sus componentes. **En la línea en que se han pronunciado otros tribunales constitucionales, entiende nuestro Alto Tribunal que ciertos principios son predicables de los tributos considerados en su conjunto como sistema, y no de cada una de las figuras tributarias que lo integran.** Así, ha predicado de éste los principios de justicia, igualdad, progresividad, capacidad económica, referidos, no a figuras aisladas, sino al sistema en su conjunto, sin perjuicio de que los haya predicado también de figuras concretas. (p.12)⁵⁴

Este mismo autor, señala que, en términos generales, “un sistema es un conjunto de elementos interrelacionados dirigidos hacia un propósito común” (Felipe Garcia, 2005, p 12). Sobre la base de esta definición amplia, destaca los siguientes elementos como características comunes a todo sistema:

- Es un conjunto de, al menos, dos elementos, en donde uno influye y es influido por el otro u otros elementos integrantes del conjunto.
- Tales elementos pueden agruparse en subsistemas, siendo posible que un sistema pueda hallarse incluido en otro de orden superior.
- Si bien cada subsistema puede tener una finalidad propia, en última instancia, tal subsistema tiene la vocación de contribuir al objetivo del conjunto.
- Un sistema constituye un todo, lo que obliga a que un análisis individual de cada uno de sus elementos debe ser complementado con una perspectiva integral del conjunto. (p. 12)

Partiendo de esta concepción genérica, Romero García (2005), comentando a Ferreiro Lapatza, señala que:

La expresión “sistema tributario” implica que las “normas que regulan los tributos que de él forman parte responden también a la idea de sistema como elementos de un todo ordenado hacia un fin. Que sean coherentes entre sí y coherentes con el resto del sistema y que sirvan para transmitir

⁵⁴ ROMERO, F. (2005) El valor sistema tributario. Página 12.

de forma clara a sus destinatarios el mandato que ellas se contiene. (p. 12)⁵⁵

Otro aporte importante sobre este tema viene del Javier López Candela (2014), quien desarrolla importantes reflexiones en torno a los alcances de la noción de Sistema Tributario. Al respecto, indica que:

En primer término, el calificativo de Sistema tributario añade algo más que lo que conlleva el hecho de ser una disciplina jurídica autónoma. (...) Esto es, se presupone que hay múltiples interrelaciones entre sus partes, a diferencia de otras disciplinas jurídicas, igualmente dotadas de autonomía científica, pero en el que su tratamiento de estudio no se halla esencialmente interconexado. (...) En segundo lugar, para mantener adecuadamente la noción de que nos encontramos ante un verdadero Sistema es preciso hablar del cumplimiento de determinados fines, que en nuestro ámbito pueden ser de carácter fiscal o recaudatorio, lo que será la norma general, pero sin olvidar la posible persecución de otros fines de carácter extrafiscal.

A la conclusión necesaria a la que hemos de llegar, es que un Sistema tributario debe estar presidido por la nota de la coherencia, precisamente porque la misma vertebrará todas las partes que la componen, articulándolas. Allá donde la solución adoptada en todos sus ámbitos sea coherente el sistema no se resiente, sino que se fortalece. Y por consiguiente, no puede definirse solo como el conjunto de tributos vigentes en un momento histórico y en un país determinado, sino también por el respecto a los principios que lo inspiran. Por el contrario, cuando la solución normativa adoptada solo vale para una parte del Sistema, sin causa que ampare tal reduccionismo, lo que queda afectado es el propio Sistema, porque en ese caso queda dañada, en última instancia, la

⁵⁵ROMERO F, Ibidem.

seguridad jurídica, y sin seguridad jurídica no podemos hablar en propiedad de verdadero Sistema. (pp 9-11)⁵⁶.

Como se puede observar de los textos antes citados, una idea subyacente a la noción de Sistema Tributario es la necesaria coherencia y articulación que debe existir entre los elementos con lo conforman. Así, no podríamos decir correctamente que nos encontramos ante un Sistema Tributario cuando los tributos que integran tal sistema, o su aplicación a los supuestos de hecho gravados, produce efectos que atentan contra los principios que sirven de sustento para el sistema en su conjunto, como es el caso del principio de seguridad jurídica.

Consideramos que es desde esta perspectiva que debe abordarse el tema del impacto de las normas sobre precios de transferencia en lo referido a la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas.

Como ya hemos anotado, en las transacciones entre empresas pertenecientes a un mismo grupo empresarial, es frecuente la tendencia a alocar las ganancias de las actividades comerciales del grupo económico en las jurisdicciones donde se encuentran domiciliadas las empresas con tratamientos impositivos más favorables para sus intereses. Como consecuencia de ello, los valores que pacten en sus transacciones pueden diferir de aquellos pactados entre empresas independientes.

En el caso de la importación de bienes sustentada en una compraventa internacional, los valores que el vendedor (exportador) y el comprador (importador) vinculados consideren en sus transacciones, revestirá particular interés para: (i) la determinación de los derechos *Ad Valorem*, e indirectamente, para los demás tributos que componen la deuda tributaria aduanera, y (ii) para la determinación del costo que consideren para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

En lo referido a los Derechos Arancelarios *Ad Valorem* y demás componentes de la deuda tributaria aduanera, los importadores podrían tener interés en infravalorar las mercancías para aligerar la carga impositiva en la importación. Desde esta misma

⁵⁶ LÓPEZ CANDELA, J. (2014) La necesaria superación del principio de estanqueidad tributaria. Páginas 9-11.

perspectiva, en el caso del Impuesto a la Renta, los contribuyentes que efectúen operaciones de importación con proveedores vinculados tendrán interés en sobrevalorar las mercancías importadas a fin de elevar el costo de adquisición y de este modo reducir su renta imponible.

Pero estos no son los únicos escenarios posibles, en un contexto como el actual, en el cual existe una tendencia en muchos países a fomentar el comercio exterior, es frecuente la tendencia a reducir o eliminar las tasas de Derechos Arancelarios *Ad Valorem*, ya sea de manera unilateral o a través de mecanismos de integración bilateral o regional, de modo tal que la principal carga impositiva del importador no recaer necesariamente en los tributos que gravan la importación, sino en el Impuesto a la Renta que grave las ganancias obtenidas en sus actividades comerciales. En estos casos, puede que se incluso de interés del importador, el declarar precios artificialmente elevados con la finalidad de generar un costo de adquisición mayor y así reducir las ganancias gravables.

Si a los factores antes indicados le añadimos una variable adicional, como sería el régimen tributario al que se encuentra sujeto el vendedor (exportador) vinculado al importador, podrían presentarse casos en que, ya sea por tener una menor tasa del impuesto a la renta en el país de exportación (en el cual se registran las ganancias de las ventas de exportación) o porque la legislación de ese país permite reconocer como crédito tributario el impuesto a la renta pagado en el país de importación, el grupo empresarial al cual pertenece el importador tenga incentivos para que las mercancías ingresen con precios sobrevalorados al país de importación, buscando no solo reducir la ganancia gravable y un menor pago del Impuesto a la Renta en dicho país, sino también que la mayor parte de las ganancias tributen en el régimen más favorable del país de exportación.

A lo antes señalado, debemos agregar el interés que tanto la Administración Aduanera como la Administración Tributaria tienen en relación con la recaudación de los tributos bajo el ámbito de sus respectivas competencias. Como es evidente, existirían intereses contrapuestos pues la Administración Aduanera tendrá mayor interés en aceptar como válido un mayor valor en aduana en las transacciones entre un comprador y vendedor vinculados, a fin de incrementar la recaudación de tributos a la importación.

Por su parte, para la Administración Tributaria ello no sería aceptable debido a que, al incrementarse el costo de adquisición, los contribuyentes/importadores reducirían sus ganancias y por lo tanto determinarían un menor Impuesto a la Renta.

Como podemos observar, la esencia del problema antes descrito radica en el precio de transferencia que las partes vinculadas consideran en sus operaciones de compraventa internacional. Nótese que, ya sea para efectos del Impuesto a la Renta o el cálculo de los Derechos Arancelarios *Ad Valorem*, y en general para los tributos que gravan la importación de bienes, la vinculación existente entre el vendedor (exportador) y el comprador (importador), no debe ser una circunstancia que determine por sí misma, el precio de las mercancías objeto de compraventa. Es decir, desde ambas perspectivas, el precio debe ser pactado tal y como si no existiese tal vinculación.

Ello, en principio, sugeriría que, pese a que las normas en materia de precios de transferencia y valoración aduanera están referidas a la regulación de dos impuestos distintos, ambas reposan sobre un postulado común, que consiste en que las transacciones sean efectuadas a valor de mercado.

Ante esta coincidencia, resultaría razonable que si las empresas logran determinar que las mercancías que han adquirido en virtud de sus contratos de compraventa internacional con proveedores vinculados se han efectuado a valor de mercado (ya sea mediante la aplicación de la metodología de precios de transferencia o mediante las alternativas previstas en el Acuerdo de valor de la OMC), éstas consideren el mismo valor de mercado tanto para sus operaciones de importación, como para determinar el costo de sus adquisiciones para efectos de determinar el Impuesto a la Renta.

El mismo razonamiento debería resultar aplicable, inclusive, en los casos en que la determinación del valor de mercado ha sido efectuada por la Administración Aduanera o la Administración Tributaria, en el sentido que, una vez determinado el valor de mercado por alguna de estas entidades, la otra debería considerar como válido dicho criterio de valoración dentro del ámbito de aplicación del tributo de su competencia.

Este tema ha sido abordado desde el enfoque de dos principios denominados: (i) estanquidad tributaria y (ii) unicidad de valoraciones. Sobre el particular, Nidia Barreto y Bibiana Buitrago (2011)⁵⁷, plantean esta discusión en los siguientes términos:

Para algunos, la doble atribución de valor que se realiza respecto de mercancías importadas por empresas vinculadas para fines del IR y de los tributos aduaneros, parece contraponerse a la cuestión de la “unicidad de la Administración o su personalidad única”, que le exige a la misma ser coherente con sus actos propios; al tiempo en que parece justificarse su implementación, en el “principio de estanquidad de las valoraciones” que se funda en la idea de que cada entidad impositiva obedece a naturalezas diversas y es aplicada por órganos diferentes, siendo admisible la separación entre ambas valoraciones.(p.4)

Corresponde entonces primero, hacer referencia al principio de estanquidad tributaria. En doctrina, este principio ha sido el postulado como aquel en virtud del cual:

... los impuestos que componen el sistema tienen un funcionamiento totalmente autónomo, de modo que han de considerarse desde el punto de vista normativo compartimentos estancos y desde el punto de vista administrativo han de gestionarse de manera separada e independiente, sin interferencias entre ellos de ningún tipo, salvo disposición en contrario. (Felipe Romero.2005. p 42) ⁵⁸

Cabe mencionar, a manera de referencia, que nuestra Ley del Impuesto a la Renta, en virtud a la modificación incorporada por el Decreto Legislativo 1112 publicado el 29 de junio de 2012, habría optado por este principio cuando estableció en el último párrafo del inciso a) de su artículo 32-A, referido al ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia, que tales normas no eran aplicables para efectos de valoración aduanera. Sin embargo, dicho artículo fue posteriormente modificado por el Decreto Legislativo 1116, publicado el 7 de julio de 2012, el cual dejó sin efecto dicha precisión.

⁵⁷ BARRETO N. BUITRAGO B. (2011) Impacto de la Conexidad entre la valoración aduanera y precios de transferencia. Caso Colombiano. Página 4.

⁵⁸ ROMERO F Ibidem página 42.

En contraposición a este principio, se encuentra el de la unicidad. Nidia Barreto y Bibiana Buitrago (2011) señalan que este principio:

... arguye que la personalidad única de la Administración es razón suficiente para la legitimación de la relación entre ambos sistemas, so pretexto de contrariarse los principios de buena fe y seguridad jurídica. En igual sentido, la teoría que podríamos denominar como “unidad relativa”, defiende la unidad de las valoraciones, pero no ya como postulados absolutos, sino en función de la comunidad que resulte del análisis de los supuestos impositivos de cada entidad tributaria. Después del análisis de las normas, esta teoría de la unicidad de las valoraciones se atreve a formular como postulado teórico que, aunque la valoración aduanera que se hace al momento de la importación tiene factores diferentes a los del IR, si se hace una abstracción de estos, el valor que arrojarían ambos sistemas debería ser igual. Igualmente, esta teoría advierte que la pretensión del análisis es una estabilidad en las valoraciones, y no una rígida identidad que desconozca las particularidades de cada perspectiva impositiva. (p.4)

Sobre la base de lo ante señalado, consideramos que la aplicación del principio de unicidad de valoraciones permitiría justificar una aplicación coherente del criterio de valor de mercado tanto para la valoración de las mercancías cuando son importadas, como para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta, ya sea que tal valor de mercado sea determinado bajo un enfoque de las normas de precios de transferencia o desde la perspectiva de la valoración aduanera. Por supuesto, ello siempre y cuando encontremos elementos comunes a ambos sistemas.

La discusión sobre este tema sigue estando vigente; de hecho, reviste particular interés práctico en la medida que son las Administraciones Tributarias y Aduaneras de los países las que se muestran más reticentes a aplicar de manera coherente ambos enfoques. Los primeros antecedentes sobre esta controversia se remontan a las reuniones multilaterales llevadas a cabo en la Vigésima Sesión del Comité Técnico de Valoración en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) en Marzo de 2005, en donde un sector de expertos en la materia se mostraba cauteloso en relación con aceptar la

convergencia entre ambas metodologías, argumentando principalmente, que el sistema de valoración aduanera basado en el Acuerdo de Valor OMC y las directrices OCDE se basan en principios diferentes en relación con la valoración de las mercancías importadas. Se señalaba que las Administraciones Aduaneras deben determinar el valor en base a la información disponible al momento del despacho de importación, mientras que las Administraciones Tributarias lo hacen en base a información disponible al término del ejercicio fiscal.

Esta posición encuentra apoyo también en parte de la doctrina. Por ejemplo, Barreira (2018) ⁵⁹ señala que:

... efectivamente, ambos sistemas se sustentan en principio distintos. Este autor sostiene que el objetivo del Acuerdo de Valor OMC es promover el desarrollo del comercio internacional a través de la eliminación de barreras arancelarias o de otro tipo, siendo una de sus características el establecer un valor neutro y objetivo, que no permita a las Autoridades Aduaneras incrementar los tributos a la importación mediante la modificación arbitraria del valor en aduana, mientras que los ajustes de precios de transferencia que se practiquen en base a la metodología de las Directrices OCDE buscarán maximizar en la jurisdicción local la renta imponible que resulte de una operación global, resultando conveniente a tales fines que los valores de importación no tengan valores altos. (Como se citó en Pablo Gonzalez Bianchi y Flavia Figueredo. 2018. p.27.).

Por otro lado, están quienes, como Juan Martín Jovanovich, sostienen que existe coincidencia en la manera como el Acuerdo de Valor OMC y las Directrices OCDE enfocan la noción de valor de mercado.

Si bien el Acuerdo de Valor OMC no contiene una definición expresa de valor de mercado, sí establece parámetros para entender cuando nos encontramos ante una transacción no afectada por la vinculación.

⁵⁹ GONZALEZ, P y FIGUEREDO, F. 2018. El Valor en Aduanas y los precios de transferencias. *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*. Montevideo

Como ya hemos señalado en el capítulo sobre Valoración Aduanera del presente trabajo, la aplicación del Método de Valor de Transacción exige el cumplimiento de ciertas condiciones, entre ellas, que la vinculación no haya afectado el precio de compraventa de las mercancías. Para acreditar ello, el artículo 1.2.a) de dicho Acuerdo establece que deberán analizarse las circunstancias de la venta y si en este análisis se logra verificar que, pese a existir vinculación, el comprador compra al vendedor y éste vende al comprador como si no existiera entre ellos vinculación alguna, quedaría demostrado que el hecho de estar vinculados no ha influido en el precio.

Por otro lado, las Directrices OCDE si bien no se refieren de manera expresa al concepto de valor de mercado, si contienen una definición del principio de plena competencia o Principio de Arm's Length, el cual, como sostiene Juan Martín Jovanovich (2005), se encuentra alineado a los postulados contenidos en el Acuerdo de Valor OMC. Al respecto, este autor sostiene que:

Determinar si la vinculación entre un comprador y un vendedor ha influido en el precio no es una cuestión simple. De hecho, esto ha dado lugar a profusa y compleja legislación sobre precios de transferencia en muchos países. El Modelo de Convenio Fiscal en Materia de Impuesto a la Renta y al Capital de la OCDE (el "Modelo"), en su artículo 9 adopta el principio arm's length, que es casi idéntico al adoptado por el art. 1.2 (a) del Acuerdo. (...).

Como dijimos, el principio subyacente a esta definición es idéntico al establecido en el art. 1.2 (a) del Acuerdo, pues en ambos casos se examinan los términos y condiciones de una transacción entre partes vinculadas, con referencia a las condiciones que hubieran sido pactadas de no haber existido tal vinculación.

Las legislaciones aduanera y tributaria se encuentran regidas por principios y objetivos que, en términos generales, son diferentes. Sin embargo, eso no quiere decir que determinados institutos específicos de dichas legislaciones no puedan perseguir un mismo objetivo o basarse en

un principio común. Creemos que esto último es lo que ocurre con las normas sobre precios de transferencia de las legislaciones tributaria y aduanera. (p.80)⁶⁰

En ese mismo sentido se ha pronunciado Santiago Ibáñez Marsilla (s.f.), quien también encuentra una consistencia entre ambas metodologías de valoración. Al respecto, sostiene que:

El Acuerdo de Valor de la OMC establece ciertas circunstancias que excluyen el uso del valor de transacción, entre las cuales se encuentra la existencia de vinculación entre las partes cuando esta ha influido en el precio. El Valor de Transacción, tal como está definido en las reglas de valoración aduanera, y el precio *arm's length* de los bienes (que es el objetivo de las reglas de precios de transferencia en el Impuesto a la Renta) deben ser básicamente lo mismo. (p.74)⁶¹

Una tercera posición la exponen Pablo González Bianchi y Flavia Figueredo, quienes si bien consideran que no existiría una identidad plena entre el enfoque de valor de mercado contenido en el Acuerdo de Valor de la OMC y el principio de *arm's length*, se muestran a favor de un enfoque coherente de ambas metodologías de valoración, en el sentido que los lineamientos de precios de transferencias bajo las Directrices OCDE pueda ser utilizada para demostrar que la vinculación no ha afectado el precio pactado entre un vendedor y comprador vinculados, para efectos de la valoración aduanera.⁶²

En nuestra opinión, si bien el Acuerdo de Valor OMC tiene entre sus objetivos promover el desarrollo del comercio internacional, estableciendo para ello reglas que impidan que las Administraciones Aduaneras modifiquen arbitrariamente el valor en aduana, y visto desde esa perspectiva, pareciera estar alejado de los principios que siguen

⁶⁰ JOVANOVIĆ, J (2005) Precios de Transferencias en Materia Aduanera Impositiva. El uso de las directrices de la OCDE en el contexto del artículo 1.2(A) del Acuerdo de Valoración de Mercancías de la OMC, p. 80

⁶¹ The CVC establishes some circumstances which preclude the use of transaction value, chief amongst which is that the existence of a relationship between the parties has had an influence on the price. Transaction value, as defined by customs valuation rules, **and an arm's length price** of the goods (which is the objective of transfer pricing rules in the Income Tax) should basically be the same thing. Santiago Ibáñez Marsilla Toward customs valuation compliance through corporate income tax. P.74

⁶²BIANCHI, P. FIGUEREDO F. (2018) El Valor en Aduanas y los precios de transferencias., Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo. p.31

las Directrices OCDE, al no estar referidos al desarrollo del comercio internacional sino a la determinación de la ganancia gravable con el Impuesto a la Renta en base a parámetros de comparación objetivos, consideramos que ello no es así.

Efectivamente, las eventuales diferencias que puedan presentarse en cuanto a los objetivos particulares de cada marco metodológico de valoración pueden ser superadas a la luz de los principios constitucionales del sistema tributario en el cual están comprendidos los impuestos en los cuales sus postulados se materializan, a saber, el Impuesto a la Renta y los Derechos Arancelarios *Ad Valorem*.

Como mencionamos al inicio del presente capítulo, tanto los Derechos Arancelarios *Ad Valorem* como el Impuesto a la Renta, se enmarcan en base un sólo Sistema Tributario, el cual se encuentra sustentado en determinados principios de orden constitucional, como es el principio de seguridad jurídica.

César García Novoa (2006) define a este principio en el ámbito tributario, señalando que un elemento principal que lo caracteriza es el concepto de previsibilidad. Al respecto, señala que:

la idea de "previsibilidad" es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho, y por eso, también la "previsibilidad"; debe considerarse un principio propio del Derecho Tributario. (p 29)⁶³

Precisamente, citando a Geraldo Ataliba (1993), Francisco Pantigoso Velloso Da Silveira, “señala que la previsibilidad es un punto para considerar cuando se analiza el contenido del principio de seguridad jurídica”.

⁶³ GARCÍA C. (2006) Aplicación de Tributos y Seguridad Jurídica. Derecho y Sociedad No. 27. página 29.

Por su parte, Geraldo Ataliba (1993), concebía a la seguridad jurídica “como un principio trascendental, ubicado incluso sobre los demás principios. Señala que su importancia radica en que asegura la vigencia y eficacia de los demás principios”⁶⁴.

En cuanto a nuestro ordenamiento jurídico, César Gamba Varela señala que el principio de seguridad jurídica viene teniendo reconocimiento a nivel de principio constitucional por parte del Tribunal Constitucional, conforme fluye de la Sentencia No. 0001-2003-AI/TC, en donde el referido órgano colegiado señaló que:

“se trata de un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Carta Fundamental que se proyecta hacia todo el ordenamiento jurídico y busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad”

Como se observa de lo antes dicho, el principio de seguridad jurídica aplicado al campo impositivo impone la necesidad de que tanto el ordenamiento jurídico como los actos de las Autoridades encargadas de administrar tributos permitan que los contribuyentes puedan anticipar las consecuencias tributarias derivadas de los actos o negocios que estos celebren, por ello es determinante que exista previsibilidad en el actuar de los órganos encargados de administrar tributos.

Teniendo ello en consideración, un escenario en el cual la Administración Tributaria y la Administración Aduanera determinen cada una desde la orilla del sistema de valoración correspondiente a los tributos que administran, si el precio pactado en las operaciones de compraventa internacional de mercancías se encuentra o no valor de mercado, o, dicho en otras palabras, si dicho precio ha sido pactado tal como lo habrían hecho partes independientes, podría derivar en pronunciamiento inconsistentes y hasta contradictorios, afectando así la previsibilidad y en consecuencia el principio de seguridad jurídica.

⁶⁴ ALTIVA, G. (1993) La Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario. Entrevista a Geraldo Ataliba.

Imaginemos, por ejemplo, que un importador que adquirió mercancías de un proveedor vinculado domiciliado en el exterior declaró un monto determinado como valor en aduana y es objeto de una fiscalización sobre precios de transferencia por parte de la Administración Tributaria. Como resultado de dicha fiscalización, no se presentan observaciones al haberse demostrado que los valores registrados como costo de adquisición (coincidentes con aquellos declarados como valor en aduana en sus importaciones), le permiten obtener una rentabilidad a valor de mercado.

¿Qué ocurriría si este mismo importador es objeto de una fiscalización aduanera y en virtud de dicha fiscalización la Aduana concluye que el valor en aduana no es aceptable al no haberse podido acreditar que la vinculación no afectó el precio, ante la ausencia de valores criterio, o datos para el análisis de circunstancias de la venta?

La consecuencia sería el necesario rechazo del Método de Valor de Transacción y la necesidad de aplicar métodos secundarios de valoración, los cuales probablemente difieran del valor en aduana que declaró bajo el Método de Valor de Transacción, y que fue considerado como válido por la Administración Tributaria en la fiscalización sobre precios de transferencia.

Estos resultados contradictorios, podrían evitarse si se aceptase que la verificación efectuada por la Administración Tributaria, en base a los lineamientos de las Directrices OCDE en donde se aplica el principio de arm's length, constituye un parámetro válido para demostrar que la vinculación entre vendedor y comprador no afectó el precio declarado como valor en aduana.

Suscribimos lo señalado por Juan Martín Jovanovich (2005) sobre el particular quien señala:

... si tanto la administración tributaria como la aduanera utilizan sistemas normativos similares para determinar el carácter arm's length de un precio, la decisión de un organismo no tendría que ser inconsistente con la del otro. Por lo tanto, si una de ellas determinara que un precio es efectivamente arm's length, la otra debería reconocer tal precio como

válido, pues los distintos organismos del gobierno no deberían actuar en forma incoherente⁶⁵. (p 92)

Sobre el particular, resulta importante nuevamente remitirnos a lo indicado por César García Novoa⁶⁶, quien aborda el tema de las implicancias del principio de seguridad jurídica en las valorizaciones efectuadas por la Administración Tributaria al determinar tributos. Señala el autor que:

Cuando la determinación de la base imponible requiere un ejercicio de valoración, la regulación expresa de dicho valor puede generar dos tipos de situaciones contrarias a la seguridad jurídica. En primer lugar, porque la ley tributaria, por su carácter abstracto, se referirá normalmente a conceptos jurídicos indeterminados, tales como el valor real o valor de mercado que precisan de una concreta determinación en cada supuesto singular y que conllevan un componente de apreciación técnica que corresponderá efectuar a la Administración. En segundo lugar, el criterio de valoración, en tanto instrumento de medición de la intensidad con que se realiza el hecho imponible y la manifestación de capacidad económica que éste incluye, va a depender de la naturaleza, función o fin de cada impuesto. No siendo el valor un concepto absoluto o unívoco, puesto que hay tantos valores como puntos de referencia para apreciar la capacidad económica, ello provocará una dispersión de fórmulas de valoración en las distintas leyes de los tributos. Puede surgir así la inseguridad de que "un mismo bien tenga diversos valores según la exacción fiscal que vaya a producirse por su causa".

(...)

En lo referente a los valores que el sujeto pasivo debe declarar, es necesario regular criterios de valoración de aceptación obligatoria por la Administración, pues esta es una magnífica vía para disminuir la

⁶⁵ JOVANOVIĆ, J. (2005) Precios de Transferencias en Materia Aduanera Impositiva. El uso de las directrices de la OCDE en el contexto del artículo 1.2(A) del Acuerdo de Valoración de Mercancías de la OMC

⁶⁶ GARCÍA, C (2006) Aplicación de Tributos y Seguridad Jurídica. Derecho y Sociedad No. 27. página 29

incertidumbre inherente a las facultades administrativas de comprobación.
(p.29)

Coincidimos plenamente con lo señalado por el referido autor, y el problema que plantea es precisamente el que se presenta cuando, ante la necesidad de determinar si el precio pactado en una compraventa internacional de mercancías se ha visto o no pactado por la vinculación entre comprador y vendedor, no se utiliza un enfoque coherente en el marco de las normas que regulan el Impuesto a la Renta y los Derechos Arancelarios *Ad Valorem*.

Sin perjuicio de los objetivos que persiguen uno y otro sistema de valoración, consideramos que la recurrencia al principio de arm's length es un principio común que sirve como sustento tanto para fines del Impuesto a la Renta, por cuanto permite demostrar que las ganancias obtenidas por una empresa se encuentran a valor de mercado, como para fines de la determinación del valor en aduana por cuanto el Primer Método de Valoración Aduanera, por cuanto es de utilidad que la vinculación entre comprador y vendedor no afecta el precio pactado en la compraventa de mercancías.

Es oportuno, finalmente, citar a Javier López Candela(2014), quien al culminar su análisis en torno a los principios de unicidad o estancidad que:

La conclusión obligada a la que hemos de llegar(...) es la de que no se trata de entrar en el debate sobre el principio que debe prevalecer en un supuesto conflicto entre los principios de estancidad y unicidad de la actuación de la Administración, sino de mantener la idea de que el Sistema tributario y la seguridad jurídica exigen que no pueda haber una doble verdad, esto es, una doble valoración sobre unos mismos hechos, de modo que cuando sobre la base de una previa valoración, suficientemente comprobada, por parte de una Administración, cuando se efectúe una segunda valoración por la misma u otra Administración tributaria, en el ámbito de un impuesto, si se decide apartar del anterior criterio sentado, exista un deber de motivación no ya sucinto (...) sino un especial deber de motivación, porque la presunción de legalidad, o más bien de certeza de las valoraciones de las Administraciones Públicas ya no pueden jugar

de la misma manera en supuestos en que existan valoraciones contradictorias, provengan de la misma o de distintas Administraciones.(p.31)⁶⁷

3.2 Confluencia entre los enfoques de las metodologías de Precios de Transferencias y Valoración Aduanera

Conforme hemos señalado, aun cuando no existiría una plena coincidencia entre las metodologías de valoración basadas en las Directrices OCDE y el Acuerdo de Valor OMC, la invocación al principio del arm's length puede ser aplicada de manera válida para evitar interpretaciones contradictorias o inconsistentes en la determinación del valor en aduana y el costo de las mercancías en relación con los Derechos Arancelarios Ad Valorem y el Impuesto a la Renta respectivamente.

Ello no resulta solo deseable desde un punto de vista práctico, sino que debería ser un camino obligado, a fin procurar una aplicación coherente de las normas teniendo en cuenta que tanto el Impuesto a la Renta como los Derechos Arancelarios Ad Valorem se encuentran integrados en un único sistema tributario en donde un enfoque coherente es indispensable y se encuentra alineado al principio de seguridad jurídica que, ante todo, exige predictibilidad en la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

Sobre esta base, a continuación, abordaremos los campos en donde la invocación al principio del arm's length se puede materializar en el ámbito de la valoración aduanera.

3.2.1 Aceptación del Método de Valor de Transacción

Si bien uno de los principales propósitos del Acuerdo de Valor OMC es que en la mayor medida posible las mercancías sean valoradas de acuerdo con su valor de transacción, es decir, teniendo en cuenta el precio realmente pagado o por pagar por el comprador al vendedor, conforme lo establece el Método de Valor de Transacción, el mismo Acuerdo establece ciertas condiciones para que este Método pueda resultar aplicable, entre ellas,

⁶⁷ CANDELA, J. Ibidem. Página 31.

se requiere que la vinculación entre comprador y vendedor no haya afectado el precio pactado en la compraventa internacional.

Como ya hemos mencionado, el mencionado Acuerdo no contiene una definición objetiva de valor de mercado o una fórmula expresa que pueda servir como referencia para definir en qué casos se entiende que la vinculación no ha afectado el precio. En cambio, establece que el importador puede sustentar la no afectación de la vinculación en el precio mediante dos alternativas: (i) el análisis de las circunstancias de la venta; y (ii) la utilización de valores criterio.

En relación con el uso de valores criterio, hemos dicho ya que esta alternativa consiste en verificar mediante un análisis de comparabilidad, si el precio declarado por el importador se aproxima mucho a alguno de los siguientes valores correspondientes a transacciones realizadas entre un importador y un vendedor no vinculado:

- (i) el valor en aduana de la mercancía idéntica o similar tomada para la comparación haya sido determinado con el Método del Valor de Transacción y esté vigente en el mismo momento o en un momento aproximado a la exportación para el territorio aduanero comunitario, de la mercancía objeto de valoración.
- (ii) El valor en aduana de la mercancía idéntica o similar tomada para la comparación haya sido determinado mediante la aplicación del Método del Deductivo y se encuentre vigente en el mismo momento o en un momento aproximado a la venta en el territorio aduanero comunitario, de la mercancía objeto de valoración.
- (iii) El valor en aduana de la mercancía idéntica o similar tomada para la comparación haya sido determinado mediante la aplicación del Método del Valor Reconstruido y se encuentre vigente en el mismo momento o en un momento aproximado a la importación de la mercancía objeto de valoración.

Al respecto, debemos mencionar que, en el caso peruano, esta alternativa es inviable o, al menos, resultaría de muy compleja aplicación. Nos explicamos.

El primer problema, está referido a la ausencia de una base de datos con información de acceso público, que permita a los importadores acceder a los tres tipos de valores criterio que propone el Acuerdo de Valor OMC. Si bien en el portal electrónico de la Administración Aduanera es posible consultar el valor en aduana declarado por otros importadores, dicho valor siempre corresponde al valor declarado bajo el Método de Valor de Transacción. Los valores en aduana determinados con arreglo al Método de Valor Deductivo o Método de Valor Reconstruido no son declarados libremente por los importadores, sino que son determinados generalmente en el marco de procedimientos de fiscalización llevados a cabo por la Administración Aduanera. Tales valores no se encuentran publicados en el portal electrónico de la Administración Aduanera y, en consecuencia, ningún importador está en capacidad real de acceder a dicha información.

Entonces, los importadores solo tendrían, en principio, la oportunidad de ofrecer valores criterio determinados con arreglo al Método de Valor de Transacción. Aquí es donde encontramos el segundo problema. La Nota Interpretativa al párrafo 2 del artículo 1 del Acuerdo establece que los valores criterio deben ser valores previamente aceptados como criterio de valoración por la aduana⁶⁸.

Ello quiere decir que, para que un valor en aduana pueda calificar como “valor criterio” se requiere que la Administración Aduanera, con arreglo a sus facultades de fiscalización, haya verificado que el valor en aduana cumple con todas las condiciones y requisitos establecidos para la aplicación del Método de Valor de Transacción, incluyendo cualquier eventual ajuste que corresponda efectuar conforme al artículo 8 del Acuerdo de Valor OMC. Ello representa un problema en la práctica pues, como ocurre con lo indicado en el caso de los valores determinados con arreglo al Método de Valor Deductivo o Método de Valor Reconstruido, no existe una base de datos de acceso público en donde se pongan a disposición de los importadores los valores en aduana previamente fiscalizados por la Administración Aduanera. Siendo ello así, en el mejor de

⁶⁸ La Nota Interpretativa al párrafo 2 del artículo 1 del Acuerdo de Valor OMC establece que: “*El apartado b) ofrece al importador la oportunidad de demostrar que el valor de transacción se aproxima mucho a un valor previamente aceptado como criterio de valoración por la aduana y que, por lo tanto, es aceptable a los efectos de lo dispuesto en el artículo 1*”.

los casos, si bien existe acceso a los valores en aduana declarados por otros importadores con arreglo al Método de Valor de Transacción, el importador nunca podrá tener la certeza de que tal valor ha sido “previamente aceptado” por la Aduana, y en consecuencia, si tal valor califica en sentido estricto como un valor criterio.

El problema se agrava aún más por un tema técnico. En el Informe No. 031-2017-SUNAT-5F3200, emitido por la División de Valoración de la Administración Aduanera, dicha Autoridad ha señalado lo siguiente en relación con el uso de valores criterio determinados con arreglo al Método de Valor de Transacción:

Tratándose de transacciones entre partes vinculadas se presentan las siguientes posibilidades:

- i) Que el vendedor vinculado venda la mercancía importada exclusivamente a su comprador vinculado del país de importación.
- ii) Que el vendedor vinculado venda la mercancía importada no solamente a su comprador vinculado del país de importación, sino también a terceros compradores del país de importación no vinculados al vendedor.

En tal sentido se tiene que, por la propia definición de valores criterio, de presentarse el escenario descrito en el acápite i) anterior, no resulta posible que existan valores criterio, pues el vendedor realiza la venta únicamente al comprador vinculado, no efectuando ventas a terceros compradores no vinculados a aquél. La posibilidad de la existencia de valores criterio solamente se presenta en el escenario descrito en el acápite ii) anterior, por cuanto sí existirán ventas a terceros compradores no vinculados al vendedor (...)

En efecto, por su propia definición un valor criterio es un valor declarado aceptado como valor de transacción por la Administración Aduanera de una mercancía idéntica o similar vendida por el mismo vendedor de la mercancía objeto de valoración a compradores no vinculados con el vendedor (énfasis agregado).

Como se observa, para la Administración Aduanera peruana, solo pueden ser considerados valores criterio aquellos que correspondan a ventas efectuadas por el mismo vendedor vinculado con el importador. En los casos en que el vendedor vinculado sólo realiza transacciones intragrupo, como generalmente ocurre, el importador no tendría la oportunidad de ofrecer como valor criterio el valor en aduana declarado en una transacción realizada entre otro vendedor y un comprador no vinculados, (lo que se asemejaría a un comparable externo en el caso de precios de transferencia).

Por todo lo antes expuesto, el uso de valores criterio en el Perú, como una alternativa para sustentar que la vinculación entre vendedor y comprador no afectó el precio de la compraventa internacional, termina siendo una solución teórica, con poca o nula utilidad práctica.

Por otro lado, se encuentra la posibilidad de analizar las circunstancias de la venta subyacentes a una compraventa internacional entre un vendedor y un comprador vinculados. Al respecto, cada vez existe más consenso en aceptar la posibilidad de utilizar documentos preparados siguiendo las Directrices OCDE como una herramienta válida para sustentar, mediante el análisis de las circunstancias de la venta, que la vinculación entre comprador y vendedor no ha afectado el precio declarado como valor en Aduana.

A nivel normativo, el artículo 16 de la Resolución 1684, que Reglamenta la Decisión 571 de la Comunidad Andina referida a la regulación del valor en aduana, establece que para el análisis de las circunstancias de la venta a efectos de verificar el tema de la influencia de la vinculación en el precio, se puede utilizar cualquier información y documento que presente el importador ante la Administración Aduanera, incluyendo un estudio sobre precios de transferencia, conforme a lo previsto por el Comentario 23.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana (Comité Técnico) de la Organización Mundial de Aduanas (OMA).

Las Directrices del Acuerdo de Valor OMC establecen que un Comentario expedido por el Comité Técnico, es una exposición consistente en una serie de observaciones sobre una parte del Acuerdo para aclarar una situación, completando la lectura literal del texto con indicaciones suplementarias. Tales comentarios tienen por

finalidad ofrecer a las Administraciones Aduaneras directrices para la aplicación de una parte determinada del Acuerdo a cierto número de situaciones.

En el caso del Comentario 23.1, se analizó la viabilidad de uso de un estudio de precios de transferencia como elemento para el análisis de las circunstancias de la venta a los efectos de la aceptación del Primer Método de Valoración Aduanera. El Comité Técnico señaló lo siguiente:

8. Por una parte, es posible que un estudio sobre precios de transferencia presentado por un importador resulte una buena fuente de información, si contiene información pertinente sobre las circunstancias de la venta. Por otra parte, puede que un estudio sobre precios de transferencia no resulte pertinente o adecuado para examinar las circunstancias de la venta debido a las sustanciales y significativas diferencias que existen entre los métodos del Acuerdo para determinar el valor de las mercancías importadas, y los métodos de las Directrices de la OCDE sobre Precios de transferencia.

9. Por consiguiente, la utilización de un estudio sobre precios de transferencia como una base posible para examinar las circunstancias de la venta se debe considerar caso por caso. En conclusión, para examinar las circunstancias de la venta se puede utilizar cualquier información y documento pertinente facilitado por un importador. Un estudio sobre precios de transferencia podría constituir una de las fuentes de dicha información.

Como señalan González Bianchi y Flavia Figueredo (2018), “este Comentario estableció las bases para establecer un marco conceptual básico en torno a la posibilidad de utilizar documentos preparados en base a las Directrices OCDE a efectos de analizar el tema de las circunstancias de la venta” (p.34). Los referidos autores señalan que por “información pertinente”, el referido Comentario se refiere a los casos en que el estudio de precios de transferencia contenga información útil a los propósitos del análisis de las circunstancias de la venta, en el sentido que se presente información segmentada y no de manera global. Resaltan, citando a Jovanovich, “que para tales efectos no se requeriría

un análisis de transacción por transacción, toda vez que un análisis de un conjunto de transacciones también resultaría válido” (p. 34)⁶⁹.

A nuestro parecer, ello resulta correcto, por cuanto en las Notas Interpretativas al artículo 1 del Acuerdo de Valor de la OMC se sugiere considerar, entre otros ejemplos que permiten sustentar mediante el análisis de las circunstancias de la venta que la vinculación no influyó en el precio, demostraciones que tienen en cuenta un conjunto de transacciones y no transacciones individuales. Así, por ejemplo, se menciona la posibilidad de acreditar que, con el precio pactado en transacciones entre partes vinculadas, se logra recuperar todos los costos y se obtiene un beneficio que se encuentre en línea con los beneficios globales obtenidos por el vendedor en un periodo de tiempo representativo, en las ventas de un grupo de mercancías de la misma especie o clase.

Siguiendo esa misma línea, el Comité Técnico ha expedido dos Instrumentos adicionales que proponen ejemplos prácticos referidos a cómo un estudio de precios de transferencia puede ser utilizado para analizar las circunstancias de la venta. Se trata de los Estudios de Caso 14.1 y 14.2.

Según las Directrices de la OCDE, un Estudio de Caso presenta un conjunto de elementos de hecho basado en una transacción comercial concreta y puede utilizarse para mostrar la aplicación práctica de una o varias disposiciones del Acuerdo.

Es así que, en el Estudio de Caso 14.1, se analizó el caso de un importador que en el año 2012 había adquirido relés a un vendedor con el que se encontraba vinculado. El importador había declarado el valor en aduana considerando el precio facturado por su proveedor. Se indica que el precio de compraventa había sido fijado considerando los alcances de un Acuerdo Anticipado de Precios (APA) de Transferencia en el marco de un convenio bilateral entre el país donde se encontraban domiciliados el vendedor y el comprador, habiéndose preparado en base al método de margen neto transaccional. El APA, elaborado para el ejercicio 2011, determinó que el margen de beneficio de explotación por otros distribuidores comprables, seleccionados luego de considerar sus

⁶⁹ BIANCHI, P., FIGUEREDO, F. (2018) El Valor en Aduanas y los precios de transferencias. *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*. Montevideo. Página 34.

funciones, riesgos y activos, oscilaba entre el 0.64 y 2.79, habiendo obtenido el importador un margen de beneficio de 2.5% que los situaba dentro de dicho rango. En este caso, la Administración Aduanera utilizó el estudio de precios de transferencia, así como información complementaria proporcionada por el importador en relación con sus gastos operativos para el análisis de las circunstancias de la venta, arribando a la conclusión que la vinculación entre el comprador y vendedor no había afectado el precio, y, en consecuencia, la aplicación del Método de Valor de Transacción resultaba válida.

Por otro lado, en el Estudio de Caso 14.2 se analizó el caso de un importador que en el año 2012 había adquirido carteras de un proveedor vinculado. El referido importador había declarado el valor en aduana considerando el precio facturado por su proveedor. Se menciona que el precio de compraventa era fijado por el proveedor en base a una política de precios de transferencia aplicando el método del precio de reventa. El caso describe que el precio de compraventa internacional era fijado a inicios del año proyectando el margen bruto de utilidad pretendido para el siguiente año, que en su caso era de 40%. Sin embargo, el estudio de precios de transferencia elaborado en el año 2013 siguiendo las Directrices OCDE, que tuvo en cuenta los activos y riesgos asumidos por el importador, así como un análisis funcional de las empresas comparables, reveló que el margen bruto obtenido por el importador en el año 2012, que en la realidad fue de 64%, no se encontraba dentro del rango intercuartil de márgenes brutos de empresas comparables, que se situaba en el orden de entre 35% y 46%. Basándose en el análisis del referido estudio de precios de transferencia, la Administración Aduanera concluyó que el precio de importación declarado no se había ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción correspondiente y de este modo, la vinculación existente entre el comprador y el vendedor había influido en dicho precio, descartando así la aplicación del Método de Valor de Transacción.

A partir de lo antes expuesto, se puede observar que el análisis desde la perspectiva de precios de transferencia basado en las Directrices OCDE, al determinar si las transacciones entre empresas vinculadas han sido elaboradas con arreglo al principio de arm's length, resulta útil para determinar si para efectos de la valoración aduanera, la vinculación entre el comprador y el vendedor afectó o no el precio de compraventa y en consecuencia, se puede o no aplicarse el Método de Valor de Transacción.

Existe sin embargo, en nuestra opinión, un segundo campo en el que la aplicación de las Directrices OCDE también pueden resultar útiles, es el referido a la determinación del valor en aduana bajo los alcances del Primer Método de Valoración.

Hasta este punto, hemos observado que, cuando un estudio de precios de transferencia determina que las operaciones de compraventa entre partes vinculadas se encuentran en línea con el principio de arm's length, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de ajuste en materia de precios de transferencia para el Impuesto a la Renta, en tanto que para efectos de la valoración aduanera, será posible seguir aplicando el Método de Valor de Transacción.

Sin embargo, cuando el estudio de precios de transferencia concluye que las transacciones entre las partes vinculadas no fueron pactadas a valor de mercado, resultará necesario practicar ajustes a fin de corregir la desviación del monto asignado a las transacciones. Cuando esto ocurre, en principio, la consecuencia en el campo aduanero sería el rechazo del Método de Valor de Transacción, debido a que cualquier ajuste practicado sobre la base del estudio de precios de transferencia sería una prueba objetiva de la afectación del precio debido a la vinculación.

La situación antes descrita no resulta deseable, por cuanto el rechazo del Método de Valor de Transacción obligaría a determinar el valor en aduana en base a los métodos secundarios de valoración, los cuales no necesariamente arrojarán como resultado un valor coincidente con aquel que es considerado como costo para efecto del Impuesto a la Renta luego de llevar a cabo los ajustes correspondientes.

Ello, trae nuevamente a colación el problema de contar con una doble valoración para una misma transacción, lo cual, como ya hemos señalado, no resulta coherente desde un enfoque sistémico del ordenamiento tributario, y además atenta contra el principio de seguridad jurídica.

Es por ello que en el siguiente capítulo analizaremos si el ordenamiento aduanero peruano permitiría, bajo los alcances del Primer Método de Valoración, reflejar los

ajustes que se practiquen bajo la metodología de precios de transferencia, en el valor en aduana determinado bajo dicho Método de Valoración.

3.2.2 Ajustes de precios de transferencia en el marco del Primer Método de Valoración.

Como punto de partida, y a modo de aclaración, es necesario precisar que los ajustes que aquí se plantean son los efectuados en virtud a las normas sobre precios de transferencia.

Una primera aproximación al tema, podría llevarnos a concluir que no sería posible que los ajustes efectuados en base a las normas de precios de transferencia, puedan modificar el precios realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, el cual es tomado como base para determinar el valor en aduana declarado con arreglo al Método de Valor de Transacción.

Una primera dificultad, estaría dada por el texto el párrafo 4 del artículo 8 del Acuerdo de Valor OMC, el cual establece que el precio realmente pagado o por pagar solo podrá ser incrementado por los ajustes previstos en dicho artículo, que se refieren a otros conceptos totalmente distintos a los ajustes realizados bajo las normas de precios de transferencia⁷⁰.

⁷⁰ En adición a los ajustes por concepto de gastos de transporte y de seguro, respecto de los cuales el Acuerdo de Valor OMC permite que cada país sea quien determine si procede o no un ajuste de valor, los artículo 8 establece que para determinar el valor en aduana de conformidad con el Método de Valor de Transacción, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar los siguientes conceptos:

- a) los siguientes elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías:
 - i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
 - ii) el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate;
 - iii) los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales;
- b) el valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:
 - i) los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;
 - ii) las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;
 - iii) los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;
 - iv) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis, realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas;
- c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la

Sobre los alcances de esta disposición, Zolezzi (2008) efectúa los siguientes comentarios:

En materia de ajustes, el Acuerdo es taxativo. El artículo 8.4 establece que el precio realmente pagado o por pagar “únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto por el presente artículo”. La disposición traza un límite infranqueable a la discrecionalidad administrativa: las aduanas no pueden realizar otros ajustes que los previstos por el artículo 8.

Es este uno de los aspectos en los que el Acuerdo más se diferencia de la Definición de Bruselas. Bajo el sistema de Bruselas, el valor declarado podía sufrir todos los ajustes que fueran necesarios para tener en cuenta los elementos que en la venta considerada difieren de los que contiene la “Definición del Valor” (Nota interpretativa 5 al artículo I).

El valor en aduana era un precio teórico, concertado entre un comprador y un vendedor no vinculados entre sí, dentro del marco de un mercado idealmente libre y competitivo. Cuando el precio declarado por un importador no se conformaba con ese valor teórico, la aduana debía hacer los ajustes necesarios para equiparar su importe con el del precio imaginado por la ley. Es decir, que el margen de decisión de la administración aduanera para hacer ajustes era muy amplio. En cambio, el Acuerdo prevé solamente los ajustes que enumera el artículo 8 – ni uno más, ni uno menos – a la vez que impiden que se establezcan otros por vía interpretativa⁷¹.

Otra objeción, podría darse porque, como ya habíamos mencionado, la existencia de ajustes en materia de precios de transferencia revelaría que el precio pactado en la compraventa de mercancías que se consideró como costo para efectos del Impuesto a la Renta, se vio afectado por la vinculación entre comprador y vendedor, y en consecuencia,

medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;

d) el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor.

⁷¹ ZOLEZZI, D.(2008) – Valor en Aduana: código universal de la OMC p 124.

desde un ángulo basado en las normas de valoración aduanera, tal situación determinaría necesariamente el rechazo del Método de Valor de Transacción.

Consideramos, sin embargo, que ambas objeciones no son correctas. En relación con el listado taxativo de elementos que pueden justificar un ajuste para incrementar el precio realmente pagado o por pagar, debe decirse que tales elementos representan elementos adicionales al precio pactado en la compraventa de las mercancías. El propio Acuerdo señala en el encabezado de su artículo 8 que: “*para determinar el valor en aduana de conformidad con el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar.*”. La expresión “se añadirán”, denota claramente que estamos ante elementos ajenos al precio en sí mismo, que es precisamente lo que sería objeto del ajuste bajo las normas de precios de transferencia.

En efecto, los ajustes de precios de transferencia, en la medida que tienen por efecto corregir la contraprestación pactada entre partes vinculadas en la compraventa de mercancías cuando tal contraprestación determina una ganancia que se aleja de los rangos de mercado, afectan al precio en sí mismo, y no se sustentan en la transferencia de otros elementos o prestaciones, como ocurre con aquellos previstos en el artículo 8 del Acuerdo de Valor de la OMC. Con ello, queda despejada la primera observación.

En relación con la segunda observación, esta sería acertada si el precio declarado por el comprador como valor en aduana, ha sido un precio definitivo, es decir, si manifiesta ante la Administración Aduanera que dicho precio es el finalmente asignado en la compraventa celebrada con su vendedor vinculado. Sin embargo, esta observación puede superarse si se declara un valor provisional, como veremos a continuación.

Declaración de valor provisional

El artículo 13 del Acuerdo de Valor de la OMC establece que los países miembros de dicho Acuerdo deben incorporar en su legislación interna, mecanismos que permitan diferir el momento en que se lleva a cabo la valoración aduanera de las mercancías cuando no sea posible determinar el valor en aduana en el momento del despacho. Este mecanismo debe permitir que el importador pueda retirar las mercancías de la Aduana, presentando una garantía en forma de fianza, depósito u otro medio apropiado que cubra

el pago de los derechos aduaneros a los que puedan estar sujetos las mercancías, cuando así sea requerido.

A nivel de la comunidad andina, el artículo 34 de la Resolución CAN 1684 regula el procedimiento que deben seguir los importadores a fin de declarar un valor provisional señalando que el importar debe cumplir, entre otras obligaciones, con: presentar los contratos escritos que reflejen y acrediten la situación que impide la determinación del valor en aduana; indicar el plazo para determinar el valor en aduana definitivo, el cual no podrá ser superior a doce meses, contados a partir de la fecha de aceptación de la declaración aduanera presentada para gestionar la importación de las mercancías, pudiendo ser prorrogado por un periodo de 6 meses y excepcionalmente por periodos mayores cuando las condiciones del contrato lo ameriten; e informar el valor definitivo de las mercancías cuando el importador tenga conocimiento de dicho valor definitivo.

En la legislación nacional, el Procedimiento Específico N^o DESPA-PE.01.10^a aprobado mediante Resolución de Superintendencia N^o 38-2010-SUNAT, define el valor provisional como el:

Valor declarado por el importador cuando el precio realmente pagado o por pagar no se determina de manera definitiva y depende de una condición futura o cuando el valor de los elementos del artículo 8 del Acuerdo, no se conozcan al momento de la declaración del valor en aduana.

En esa misma línea, el Procedimiento Específico N^o DESPA-PE.01.10^a ante mencionado señala que, el presentar la declaración aduanera de mercancías, el importador debe informar a la Aduana sobre: (i) la causa del valor provisional, tal como, entre otros supuestos, una transacción con cláusula de revisión de precios, reversiones futuras del producto de la reventa al vendedor extranjero, entre otras, y (ii) el documento de sustento en el que se indique la forma de cálculo del valor definitivo o cuándo se determinará, tal como, por ejemplo, un contrato de compra venta con cláusula de revisión de precios.

De las normas citadas, se puede observar que tanto el Acuerdo de Valor OMC, la legislación comunitaria andina como la legislación interna han desarrollado un

mecanismo legal – denominado valor provisional - que permite diferir el valor en aduana de las mercancías importadas en un momento posterior a aquel en que estas son presentadas físicamente ante la aduana para gestionar las formalidades requeridas para su nacionalización.

Asimismo, se puede apreciar que para su aplicación práctica, las normas han establecido como requisito que el importador sustente los motivos que determinan la imposibilidad de establecer el valor definitivo del bien en el momento del despacho. En relación con este aspecto, a diferencia de la obligación genérica de sustentar tales motivos mediante la presentación de contratos por escrito dispuesta por la Resolución CAN 1684, la legislación interna hace referencia expresa, aunque a manera de ejemplo, a la presentación de un contrato de compraventa internacional de mercancías con cláusula de revisión de precios como documentación de sustento.

Cláusula de revisión de precios

Como ya hemos mencionado, el Método de Valor de Transacción es el único método de valoración aduanera que se estructura sobre la existencia y alcances de un contrato de compraventa internacional de mercancías, al considerar como base para determinar el valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

Hemos señalado también que no es determinante que el precio pactado por las mercancías importadas se encuentre plenamente establecido por las partes en el momento que las mercancías son presentadas ante la autoridad aduanera para su importación, pues la posibilidad de tomar como referencia un precio “por pagar” permite que este método de valoración también pueda ser aplicado cuando las partes hayan acordado postergar la determinación del precio en un momento posterior al de la importación.

En este contexto, es importante tener en cuenta que la “Cláusula de revisión de precios”, definida por el Reglamento de Valoración en Aduana de la OMC⁷² como el “pacto en virtud del cual se establecen precios provisionales, quedando el precio definitivo de la transacción sujeto a factores que han de concretarse con posterioridad”,

⁷² Aprobado mediante el Decreto Supremo N° 186-99-EF.

constituye una herramienta que otorga cierta flexibilidad a las partes para establecer los parámetros necesarios para definir el precio de venta definitivo de las mercancías importadas en un momento posterior al de su importación.

Esta flexibilidad se encuentra admitida incluso por el propio Comité Técnico de Valoración en Aduana, el cual ha analizado el tratamiento aplicable a las “Cláusulas de Revisión de Precios” para los efectos de la Valoración Aduanera. Así, en el Comentario 4.1, dicho Comité reconoce que en la operatividad de comercio exterior, algunos contratos prevén una cláusula de revisión de precios, según la cual el precio se fija sólo provisionalmente, quedando la definición del precio final sujeto a ciertos factores que se establecen en las propias disposiciones del contrato.

Agrega el referido Comité que ello puede originarse en diversos escenarios. En primer lugar, estarían los casos en donde las mercancías se entregan en un plazo bastante alejado del momento del pedido (por ejemplo, bienes de equipo fabricados sobre pedido). En estos casos, puede que el contrato de compraventa establezca que el precio se determinará sobre la base de una fórmula convenida que tenga en cuenta el aumento o disminución del coste de elementos tales como la mano de obra, las materias primas, los gastos generales y otros factores que intervengan en la producción de las mercancías.

Otro caso mencionado por el Comité Técnico, sería aquel en que las mercancías encargadas se fabrican y se entregan durante un período de tiempo determinado. Cuando en tales casos el contrato de compraventa establezca una fórmula convenida para determinar el precio similar a la descrita en el párrafo anterior, el precio definitivo del primer envío podría ser diferente del último y de todos los otros, aunque cada precio derive de la misma fórmula especificada en el contrato original.

Un tercer grupo de casos es aquel en el que el precio de las mercancías a ser importadas ha sido fijado de manera provisional pero, en base a lo pactado en el contrato de compraventa, la determinación del precio definitivo depende de un examen o de un análisis en el momento de la entrega. Como ejemplos, se citan los casos en los que se requiere determinar, en un momento posterior al de la importación, el grado de acidez de los aceites vegetales, el de la proporción de metal en los minerales, el de la proporción efectiva de lana, etc.

El análisis seguido por el Comité Técnico, se sustenta en la definición de precio realmente pagado o por pagar prevista en el Acuerdo, llegando a concluir que, en la medida que el uso de las cláusulas de revisión de precios permite establecer el precio definitivo finalmente pagado por las mercancías importadas, la incorporación de estas en los contratos de compraventa internacional resulta admisible para la aplicación del Primer Método de valoración Aduanera. En efecto, el referido Comité señaló que en tales casos:

El valor de transacción de las mercancías importadas, definido en el artículo 1 del Acuerdo, se basa en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías. Según la Nota interpretativa de este artículo, el precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor. Por consiguiente, en los contratos con cláusulas de revisión de precios, el valor de transacción de las mercancías importadas debe basarse en el precio definitivo total pagado o por pagar de conformidad con las estipulaciones del contrato. Puesto que el precio por pagar realmente por las mercancías importadas puede determinarse sobre la base de datos especificados en el contrato, las cláusulas de revisión de precios, del tipo de las descritas en este comentario, no deben considerarse como si constituyeran una condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse (véase artículo 1.1 b) del Acuerdo).

Ajustes de precios de transferencia y sus efectos en el valor en aduanas

Como hemos podido verificar, la legislación aduanera admite el uso de cláusulas de revisión de precios en los contratos de compraventa internacional como mecanismos válidos para modificar el precio declarado en el momento de la importación, a fin de determinarlo en un momento posterior.

Asimismo, la conformidad de la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera en los casos en que se haga uso de este tipo de cláusulas ha sido admitida por el Comité Técnico de Valoración en Aduana, conforme a lo señalado en el Comentario 4.1

Resta por analizar, sin embargo, si este tipo de cláusulas podrían ser utilizadas para hacer efectivos los ajustes que deban ser practicados en virtud a las normas sobre precios de transferencia. Ello, principalmente porque, en principio, los ejemplos mencionados por el Comité Técnico no hacen referencia expresa a esta posibilidad.

Al respecto, consideramos que, independientemente de los ejemplos mencionados en el Comentario 4.1 del Comité Técnico, la definición legal del concepto de cláusulas de revisión de precios⁷³. resulta lo suficientemente amplia como para abarcar todos aquellos casos en los que el comprador y el vendedor hayan decidido establecer, en ejercicio de su libertad contractual, las condiciones para establecer el precio definitivo de las mercancías importadas en momento determinado.

Sobre la base de lo anterior, sería necesario en primer lugar que el vendedor (exportador) y el comprador (importador) vinculados suscriban por escrito un contrato de compraventa internacional e incorporen una cláusula en virtud de la cual se permita modificar el precio provisional inicialmente pactado, ya sea mediante adiciones o reducciones a ser efectuados en virtud de los ajustes que deban practicarse en base a los métodos de precios de transferencia. Una justificación válida para llevar a cabo tales modificaciones, sería la voluntad de las partes de establecer un precio de compraventa que se encuentre a valor de mercado, justificación además que resulta del todo coherente con los principios que inspiran el Acuerdo de Valor.

El único requisito establecido en la legislación comunitaria andina para estos propósitos, es que se acredite que los precios finalmente establecidos constituyan el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas y que dichos precios cumplan con los demás requisitos para la aplicación del Método de Valor de Transacción⁷⁴.

⁷³ El artículo 1 del Reglamento de Valoración Aduanera de la OMC señala que consisten en un “*pacto en virtud del cual se establecen precios provisionales, quedando el precio definitivo de la transacción sujeto a factores que han de concretarse con posterioridad*”.

⁷⁴ Resolución CAN 1684. “*Artículo 17. Precios de transferencia. Cuando se hayan acordado precios de transferencia el importador voluntariamente o a petición de la Administración Aduanera, deberá demostrar que tales precios corresponden al precio realmente pagado o por pagar; en particular, que la vinculación existente no haya influido en el precio y que se cumplen los demás requisitos del artículo 5 del presente Reglamento; caso contrario se desestimará la aplicación del Método del Valor de Transacción*”.

En consecuencia, consideramos que, de acuerdo con la legislación aduanera vigente, el uso de cláusulas de revisión de precios en los contratos de compraventa internacional, constituye una herramienta útil para poder materializar en el ámbito de la valoración aduanera, los ajustes que deban practicarse en virtud a las normas sobre precios de transferencia.

En tanto esta alternativa permite establecer una interpretación coherente de la noción de valor de mercado en el sistema tributario peruano, basado en la aplicación del principio de arm's length bajo las Directrices OCD para la aplicación del Método de Valor de Transacción en la valoración aduanera, la aplicación práctica de dicha metodologías de valoración en el sentido expuesto en el presente trabajo por parte de las autoridades tributarias no solo resulta deseable sino necesaria a los fines de respetar el principio de seguridad jurídica en materia tributaria.

Tratamiento aplicado en la legislación comparada

Cabe mencionar que otros países, como Canadá y Estados Unidos, han venido adecuando su legislación interna a fin de permitir que los importadores puedan declarar un precio provisional en sus importaciones para modificarlo en un momento posterior a fin de adecuarlo a los ajustes que deban practicarse en base a las normas sobre precios de transferencia⁷⁵.

Así por ejemplo, en el caso de Canadá, la legislación aduanera de dicho país señala que cuando medie un acuerdo sobre precios de transferencia entre un vendedor y un comprador vinculados, la autoridad aduanera podrá evaluar dicho estudio de precios para determinar, si los precios de la compraventa internacional se encuentran o no afectados por la vinculación para efectos de la valoración aduanera. En estos casos, los importadores deberán informar a la autoridad aduanera sobre los ajustes positivos o negativos que deban practicarse sobre el precio realmente pagado o por pagar.

⁷⁵ En: <file:///C:/Users/user/Documents/15- -wco-guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing- -final en.pdf>. Visto el 14 de julio de 2017.

En el caso de Estados Unidos, la Administración Aduanera de dicho país ha señalado que la aplicación del Primer Método de Valoración no se verá afectada cuando se lleven a cabo, en un momento posterior al de la importación, ajustes al valor en aduana declarado sobre la base de políticas de precios de transferencia formalmente establecidas entre partes vinculadas siempre que tales ajustes guarden relación directa o indirecta con el valor declarado por las mercancías importadas.⁷⁶

En adición a ello, se tiene el caso del tratamiento aplicado en Chile⁷⁷. De acuerdo con las normas de precios de transferencia, la legislación chilena permite que las empresas soliciten la suscripción de un Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia en cuya aprobación intervienen tanto la Administración Tributaria como la Administración Aduanera. Este es un mecanismo que resultará vinculante para ambas autoridades y permite que el contribuyente/importador pueda alinear los precios declarados como valor en aduana con los considerados para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.

⁷⁶ <https://www.eisneramper.com/customs-valuations-tp-blog-0616/>

⁷⁷ <http://www.sii.cl/documentos/circulares/2013/circu29.pdf>

CONCLUSIONES

- En el contexto económico actual, gran parte del comercio internacional se lleva a cabo a través de transacciones realizadas entre empresas transnacionales, siendo la compraventa internacional de mercancías, uno de los principales medios empleados para el intercambio de bienes.
- El Acuerdo de Valor en Aduana, contiene seis métodos para establecer el valor en aduana de las mercancías importadas. Dicho Acuerdo establece como regla general que el valor en aduana debe ser determinado sobre la base del Primer Método de valoración aduanera – Método de Valor de Transacción, el cual se sustenta en la existencia de un contrato de compraventa internacional y de un precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.
- En el caso de transacciones efectuadas entre partes vinculadas, solo resultará aplicable el Primer Método de Valoración en la medida que la vinculación entre vendedor y comprador no haya afectado el precio pactado por las mercancías.
- En las últimas décadas la importancia de los precios de transferencias ha crecido considerablemente, más aún cuando el 70 por ciento del comercio internacional en el mundo se vienen realizando entre empresas vinculadas, siendo la mayor parte de ellas empresas multinacionales
- En el casos de los métodos de precios de transferencias tenemos los métodos tradicionales basados en operaciones y los métodos transaccionales basados en la utilidad, existiendo métodos donde el ajuste se refleja directamente en el precio del mercancía ajustada como es el PCNP, el Precio de Reventa y Costo Incrementado mientras que a nivel operativo tenemos al Margen Neto Transaccional.
- El uso de cláusulas de revisión de precios en los contratos de compraventa internacional permite que, a través de la declaración de un valor provisional en el momento de la importación, las partes puedan establecer un precio definitivo en un momento posterior al despacho aduanero, encontrándose ello permitido bajo los alcances del Primer Método de Valoración aduanera.

- El uso de cláusulas de revisión de precios permitiría que el importador pueda realizar adiciones o deducciones al precio provisionalmente declarado en base a los ajustes que deban practicarse en virtud a las normas sobre precios de transferencia. Ello se encontraría justificado por la voluntad de vendedor y comprador de establecer un precio de mercado para sus transacciones de compraventa de mercancías, lo cual, al encontrarse en línea con los principio del Acuerdo de Valor, permite la aplicación del Primer Método de Valoración aduanera.



REFERENCIAS

- AHARONI, Y. (1996). *The Foreign Investment Decision Process*. Boston: Harvard Business School.
- ALFARO, J., HARGAIN, D., MARZORATI, O.(s.f.) *Compraventa Internacional de Mercaderías*. Montevideo. La Ley 2016.
- ALTIBA, G. (1993). *La Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario*. Entrevista a Geraldo Ataliba.
- BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (1998) *Inversión extranjera directa en América Latina: La perspectiva de los principales inversores*, Estados Unidos, Washington: BID
- BARBOSA, J. (2006) *El Régimen de precios de transferencia en Colombia, un análisis de su desarrollo, del principio de plena competencia y de la vinculación económica*. Colombia
- BARRETO, N., BUITRAGO, B. (2011) *Impacto de la Conexidad entre la valoración aduanera y precios de transferencia - Caso Colombiano*. Colombia
- BECK, U. (2008) *¿Qué es la globalización? Falacias del globalismo, respuestas a la globalización*. Barcelona. Ed. Paidós.
- BIANCHI, P., FIGUEREDO, F.(2018) *El Valor en Aduanas y los precios de transferencias*. *Revista de Derecho de la Universidad de Montevideo*. Montevideo.
- CÁMARA DE COMERCIO INTERNACIONAL. (2010) *Incoterms*. Barcelona.
- CATAÑO, S. (2010) *La autonomía privada en la transnacionalización de capitales*. Universidad de Antioquia.
- DAVIDSON, W. Y HASPELAGH, P. *Shaping a Global product organization*, Estados Unidos, Harvard Business Review
- DIRECTRICES DE LA OCDE APLICABLES A MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIAS A EMPRESAS MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (2017) Madrid
- FERRARI, P. (2013) *Arreglo Anticipado de fijación de precios 47^a*. Asamblea General del CIAT - Buenos aires, Argentina
- FREYRE, E. (2003) *Precios de transferencias en el Perú*. *Precios de Transferencias Tratamiento Tributario*
- GARCÍA NOVOA, C. (2006) *Aplicación de Tributos y Seguridad Jurídica*. *Derecho y Sociedad* No. 27.

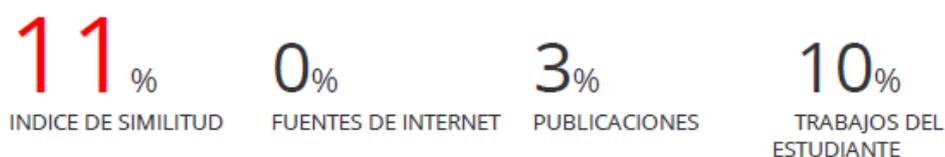
- GARCIA, M. Problemática de los “servicios intra-grupo”; por una pronta solución integral. Libro Precios de Transferencia. IFA- Perú. Junio
- HAMAEEKERS, H. (1999) Precios de Transferencias. Antecedentes – Estado actual – Perspectivas. Oporto, Portugal
- HAMAEEKERS, H. (2009) H., Principio de Plena Competencia - ¿Hasta cuándo? *Análisis Tributario*.
- IBÁÑEZ, S. (2010) El valor en Aduana Análisis a la luz de su aplicación internacional.
- JOVANOVIĆ, J. (2005) Precios de Transferencias en Materia Aduanera Impositiva. El uso de las directrices de la OCDE en el contexto del artículo 1.2(A) del Acuerdo de Valoración de Mercancías de la OMC
- LÓPEZ CANDELA, J.(2014) La necesaria superación del principio de estanqueidad tributaria.
- NEUMANN, A. (2017). Las empresas multinacionales en la globalización. Recuperado de:
<http://www.ehu.es/Jarriola/Docencia/EcoInt/Lecturas/pontificia%20de%20chile.pdf>.
- PLA BARBER, J, LEÓN F. (2004) La dinámica de la competencia transnacional hacia la empresa transnacional, en *Universia Business Review*. Num3, España
- RAMOS, R. (2016) La incorporación de las comunicaciones electrónicas en los contratos de compraventa internacional de mercaderías. En: *Ars Iuris Salmanticensis*. Salamanca 4.2
- Resolución CAN 1684 - Artículo 5. Requisitos para aplicar el Método del Valor de Transacción.
- ROMERO GARCÍA, F. (2005). El valor sistema tributario
- SIERRALTA, A. (2007) A Contratos de Comercio Internacional. 5ed. Lima. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- VIVAS, J (2011) *La Valoración Aduanera como instrumento para la protección de la industria nacional* [versión PDF] Recuperado de
<https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/ST14.pdf>
- ZOLEZZI, D.(2008) – *Valor en Aduana: código universal de la OMC*.

BIBLIOGRAFÍA

- (Pardo Carrera, G. (2015). La Valoración en Aduanas y los precios de transferencias. En *Relevancia Tributaria del Valor en Aduana de la mercancía importada* (pp. 109-144). Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Torre Delgadillo, V. (2015). Precios de Transferencias y Valoración en aduana. En *Relevancia Tributaria del Valor en Aduana de la mercancía importada* (pp. 145 - 170). Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Javanovich, J. (2015). Valoración Aduanera y Precios de Transferencias. En *Relevancia Tributaria del Valor en Aduana de la mercancía importada* (pp. 171-194). Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Anguita, M. A. (2012). *Comercio internacional y los precios de transferencia internacionales*. Madrid: Marcial Pons.
- Vasquez Nieva, O.; Arias Quispe, J. (2014). *Influencia de la Vinculación en el Precio Declarado para la Tributación Aduanera: Tratamiento de los Precios de Transferencia*. Derecho & Sociedad, Número Año XXV Nro. 43
- Cosín, O. R. (2007). *Fiscalidad de los precios de transferencia*. Madrid: Wolters Kluwer España
- Rodríguez C., Pérez P. (2014). *Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia en el Perú*. Análisis Tributario, Número Vol. XXVII Nro. 318.
- Castro, S.; Fernández R. (2012). *Acuerdos Anticipados de Precios: Solución para las Controversias de Precios de Transferencia*. Enfoque Internacional, Número 10.
- Díaz Tong, E. (2008). *Evolución y vacíos de las normas de precios de transferencia en el Perú*. Análisis Tributario Nro. 243.
- Anguita Morera, A. (2010). *Incidencias de los Precios de Transferencia en el Comercio Internacional (las transacciones multilaterales entre España, China y los países latinoamericanos)*. Tesis doctoral. Universidad Rovira i Virgili.
- Gil Miffut, J. A. (2014). *Información y Gestión Operativa de la Compraventa Internacional*. Página Legal 1ra Edición. IC Editorial.
- Isunza García, R. (2006). *Precios de Transferencia contra Valor en Aduanas en América Latina de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*” de la OCDE.

EL IMPACTO DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL PRIMER MÉTODO DE VALORACIÓN ADUANERA

INFORME DE ORIGINALIDAD



FUENTES PRIMARIAS

1	Submitted to Universidad Nacional de Tumbes Trabajo del estudiante	1%
2	Submitted to Universidad EAFIT Trabajo del estudiante	1%
3	Submitted to Universidad Tecnológica del Peru Trabajo del estudiante	1%
4	Submitted to Universidad Católica de Santa María Trabajo del estudiante	1%
5	María Fernanda Morales Zamora. "Regulación de los precios de transferencia en la Ley de Concertación Tributaria", Revista de Derecho, 2022 Publicación	1%
6	Submitted to Universidad de San Martín de Porres Trabajo del estudiante	1%