


# Valor en Aduana y Precios de Transferencia en torno a las empresas vinculadas en América Latina

---

GLOBAL CUSTOMS FORUM 2012  
Sao Paulo (Brasil)  
18 y 19 de septiembre de 2012

Dr. Pablo González Bianchi



# Valor en Aduana (VA) y Precios de Transferencia (PT). Concepto general

---

- El VA se fija a los efectos de la percepción de los impuestos aduaneros *ad valorem* en la importación de bienes. Los métodos para su determinación están fijados en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del art. VII del GATT de 1994, que integra los acuerdos de la Ronda Uruguay.
- Los PT se refieren al precio que se pacta en la transferencia de bienes, servicios e intangibles entre empresas vinculadas situadas en diferentes jurisdicciones, que puede ser manipulado con la finalidad de localizar la ganancia en el país de más baja tributación. Los “Principios” de la OCDE tienen por finalidad el establecimiento de métodos tendientes a fijar un PT de libre mercado (*arm's length*), que evite las economías tributarias ilegítimas en la aplicación del impuesto a la renta o a las ganancias.



## VA y PT: incidencia impositiva.

---

- Como puede apreciarse, ambos sistemas inciden en la fijación de impuestos:
  - Los métodos para fijar el VA: base de cálculo de los tributos o derechos a la importación.
  - Los métodos para fijar los PT: inciden en la determinación del Impuesto a la Renta o a las Ganancias.



## VA y PT. Finalidad (1).

---

- Los métodos para fijar el VA tienden al establecimiento de un sistema *equitativo, uniforme y neutro* de valoración en aduana que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios.
- Buscan uniformidad y certidumbre para que la valoración en aduana no se convierta en un obstáculo al comercio internacional.
- El método más importante es el del “valor de transacción” (art. I del Acuerdo) que respeta en principio las decisiones de los vendedores y compradores sobre el precio a pagar.
- El precio “realmente pagado o por pagar” es por tanto el primer método de valoración, y refleja una noción *positiva* de valor (por contraposición a la noción *teórica*)



## VA y PT. Finalidad (2).

---

- Los “Principios” de la OCDE establecen métodos tendientes a la fijación de un PT que sea equivalente a un precio de mercado o de plena competencia (principio *arm's length*) entre empresas vinculadas.
- La finalidad es que dichas empresas no manipulen los PT para colocar la ganancia en el país con más baja tributación a la renta o ganancias.
- El principio *arm's length* conduce a una noción *teórica*.
- No es un sistema neutral.



## VA y PT. Finalidad (4). Acuerdo de Valoración: precio real.

---

- Art. I Acuerdo de Valoración: el valor en aduana será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercaderías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación.
- La base para la valoración en aduana debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción (Preámbulo del Acuerdo).



## VA y PT. Finalidad (3). OCDE- Principio de plena competencia

---

Cuando las dos empresas (vinculadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas *que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes*, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que, de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición en consecuencia (art. 9.1 Modelo de Convención Fiscal).



# COMPARACIÓN VA-PT

---

## VA

- Neutral
- Positivo o real
- Base de tributación predecible para el comercio internacional
- Se aplica a impuestos indirectos.
- Un VA elevado no preocupa a la Aduana que así recauda más (y a la inversa)

## PT

- No es neutral
- Teórico (arm 's length)
- Busca evitar economías tributarias ilegítimas
- Aplicable en impuestos directos
- Un PT elevado preocupa a la Administración fiscal que recauda menos (y a la inversa)





## VA y PT: punto de aplicación común.

---

- *El punto de unión en el cual juegan ambos precios son las **transacciones internacionales sobre bienes muebles corporales entre empresas vinculadas**.*
- Pero:
  - Hemos visto que las finalidades de ambos conceptos son diferentes.
  - Un precio de importación elevado entre empresas vinculadas no debería preocupar a la Aduana del país importador (recauda más) y sí a las autoridades fiscales (genera una ganancia o utilidad baja). Si el precio de importación es bajo, se da la situación inversa.



## ¿Qué se debería lograr en las Transacciones entre empresas vinculadas?

---

- El comercio entre empresas vinculadas representa aproximadamente el 60% del comercio mundial.
- ¿Hasta donde es aceptable la existencia de reglas diferentes por la sola razón de que los objetivos de las agencias impositivas son diferentes?
- La situación descrita genera falta de equidad y de certeza para los operadores; puede ser un obstáculo para la facilitación aduanera.
- Sería deseable una convergencia de ambos conceptos. ¿Es posible?



# CONVERGENCIA

---

- Trabajos de doctrina (Jovanovich y otros).
- Conferencias OMA/OCDE años 2006-2007. Dos escuelas de pensamiento: una estima que la convergencia es deseable y posible; otra es más prudente.
- Algunos países han establecido disposiciones legales que buscan resolver el problema.



# CONFERENCIAS OMA/OCDE

---

- Es deseable una visión integral Aduana/Agencia impositiva: menores costos para el Estado y las empresas, mayor certidumbre y seguridad jurídica.
- Se debe fomentar la interacción entre los métodos VA y PT. De hecho, existen similitudes entre métodos VA con PT: precio libre comparable (CUP), precio de reventa (RPM) y costo más beneficios (CPLM).
- Se debe fomentar el diálogo y compartir información, la cual en los PT (Estudios de PT, APAs –Acuerdos anticipados de precios-) es muy amplia.
- Cooperación OMA/OCDE y capacitación.



# LA POSIBLE CONVERGENCIA

---

Marco Teórico



# LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO TEÓRICO (1)

---


- La “circunstancia” de la vinculación invalida, en principio, el Valor de Transacción -“**VT**”- (primer método de valoración) según el art. I.1 d) del Acuerdo de Valoración.
- *Excepto* que se demuestre que la vinculación no influyó en el precio (art. I.2.a. del Acuerdo).
- Esta demostración (*onus probandi*) es de cargo del importador (Decisión 6.1 –Comité de Valoración de la OMC- y Opinión Consultiva 19.1 –Comité Técnico de Valoración de la OMA-).



# LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO TEÓRICO (2)

---

- El Acuerdo de Valoración ofrece dos procedimientos o técnicas para la demostración de que la vinculación no influyó en el precio.
- La primera es el “Análisis General”: “...se *examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el Valor de Transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio*” (apartado 2.a del Art. I).
- La segunda es el “examen específico” o “valores-criterio” que supone *comparar el VT objeto de análisis con el valor en aduana de mercancías idénticas o similares*, calculado según los métodos de los artículos 1, 5 y 6 del Acuerdo de Valoración



## LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO TEÓRICO (3). Las “circunstancias de la venta”.

---

- La Nota Interpretativa al párrafo 2 del art. I, indica que la Aduana debe estar dispuesta a examinar los aspectos de la transacción (circunstancias de la venta) y agrega: “En los casos en que pueda demostrarse 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”.
- La expresión “Como si no existiera vinculación” estaría indicando, entre otras hipótesis, que *si el precio entre vinculadas es de libre mercado o se aproxima a un precio de libre mercado, dicho precio sería aceptable como Valor de Transacción*.





# LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO TEÓRICO (4). Las “circunstancias de la venta”.

---

- **El Acuerdo da dos ejemplos en los cuales se vende “como si no existiera vinculación alguna” entre vendedor y comprador:**
  - **(a) Si el precio se hubiera ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate o con el modo en que el vendedor ajuste los precios de venta a compradores no vinculados con él.**
  - **(b) La demostración de que 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.**
- **Existe una similitud con los métodos CUP y Cost Plus (OCDE) que tienden al establecimiento de un precio arm's length.**



## LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO TEÓRICO (5). Los valores-criterio.

---

- **En cuanto a la comparación con los valores-criterio, algunos autores han indicado que, en este punto, el Acuerdo de Valoración ha adoptado el principio arm's length, ya que los valores-criterio se aproximan a valores de libre mercado.**
- **Si el importador demuestra que su VT "se aproxima mucho" a dichos valores, habrá demostrado que la vinculación no influyó en el precio.**
- **Esta posición no es 100% correcta, ya que los valores-criterio no son valores de sustitución (se utilizan meramente con fines comparativos).**
- **De todas formas: es cierto que este "test" supone demostrar que el VT entre vinculadas difiere muy poco en su monto de un valor de libre mercado. Y si es así, resulta claro que la vinculación no influyó en el precio.**



## LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO TEÓRICO (6).

---

- Tanto en el caso del **análisis general** como del **análisis específico** (valores-criterio), el Acuerdo de Valoración estaría aceptando expresa o implícitamente que estos “tests” abarcan la demostración de que el precio entre vinculadas es *arm's length*.
- Si el precio entre vinculadas es *arm's length* o se aproxima a un precio *arm's length*, quedaría demostrado que la vinculación no influyó en el precio.
- Conclusión: posible utilización de la metodología OCDE (que es “arm's length”) como ayuda para la determinación del VA entre empresas vinculadas.



# LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO TEÓRICO (7)

---

- Los Estudios sobre PT o los APA (unilaterales o bilaterales) pueden aumentar el flujo de información disponible para las Aduanas, al contener muchos datos de interés a los efectos de analizar las “circunstancias de la venta” (Análisis General).
- Los métodos para la fijación de PT tienden a determinar un precio arm’s length. Por tanto si existe un Estudio sobre PT o un APA, aceptados por la autoridad fiscal, que demuestran que el precio entre vinculadas es de libre mercado, ello es la mejor forma de demostrar que la vinculación no influyó en el precio; haciendo en este caso un “test” similar al de los valores-criterio.



# LA POSIBLE CONVERGENCIA

---

MARCO LEGAL




# LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO LEGAL

## (1). OMA/WCO

### Comentario 23.1 (Comité Técnico de Valoración)

---

- **Párrafo 7:** ¿un estudio de PT puede ser utilizado por la Aduana a efectos de examinar las circunstancias de la venta?
- **Párrafo 8:** puede constituir una fuente de informaciones interesante si contiene información pertinente relacionada con las circunstancias de la venta. Por otro lado puede no ser pertinente o útil por el hecho de las diferencias substanciales y significativas que existen entre los métodos de determinación del VA y de los PT.



# LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO LEGAL

## (2). OMA/WCO

### Comentario 23.1 (cont.).

---

**Párrafo 9:** En consecuencia, la utilización de un estudio sobre PT en tanto que medio eventual de examinar las circunstancias propias de la venta debería ser estudiado caso por caso. En conclusión, todas las informaciones y documentos pertinentes suministrados por un importador pueden ser utilizados para examinar las circunstancias propias de una venta. Un estudio sobre PT puede constituir una de esas fuentes de información



## LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO LEGAL

(3). Canadá: Memorando D13-4-5 (Ottawa, 9 de abril de 2001). “Método del Valor de Transacción en lo que concierne a las personas vinculadas”.

---

- Este Memorando hace referencia a la *Ley sobre aduanas*, artículo 48).
- Párrafo 14: “Debe demostrarse que la diferencia entre el precio de venta y aquel que se habría fijado a un comprador no vinculado, en situaciones idénticas con excepción de la vinculación, es mínimo”.
- Párrafo 15: “La Agencia de Aduanas....aceptará a los fines de la determinación del valor, un precio pagado o a pagar establecido por medio de uno de los métodos enunciados en el Reporte de la OCDE, a menos que ya se disponga de informaciones sobre precios que estén más directamente ligadas a importaciones específicas”.





## LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO LEGAL

### (4) Estados Unidos. Decisión de la Aduana 548233 – Nov. 7, 2003

---

- En este caso, la Aduana de EE.UU. decidió que la vinculación no influía en el precio, basada en las *circunstancias de la venta*; dichas circunstancias indicaban que, a pesar de estar vinculadas las empresas, vendían y compraban entre ellas como si no estuvieran vinculadas.
- Esta conclusión se basó, en parte, en la información contenida en el APA (Advanced Pricing Agreement) entre la empresa y la autoridad fiscal, referente a la correcta metodología para fijar un PT entre partes vinculadas.
- A pesar de que la aproximación de la Aduana sobre las transacciones entre partes vinculadas difiere de la aproximación de las autoridades fiscales, *en algunos casos*, especialmente cuando el APA es bilateral (entre dos autoridades fiscales), *alguna de las informaciones del APA pueden ser relevantes para la aplicación del test sobre las "circunstancias de la venta"*.



## LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO LEGAL

### (5). Estados Unidos. Proyecto de Estudio de Caso (Comité Técnico OMA)

---

- Un importador que compra a su vinculada, presenta un Estudio de PT bajo el método de Margen Neto de la Transacción (MMNT) con un análisis funcional y con datos disponibles de ocho empresas comprables que venden mercadería de la misma especie o clase, con las que su beneficio o rendimiento neto se asimila.
- El examen de estos elementos podría llevar a la conclusión de que al examinar las “circunstancias de la venta” por parte de la Aduana, el precio de venta resulta compatible con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción (Nota interpretativa al párrafo 2.a. del artículo I del Acuerdo de Valoración).



## LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO LEGAL (6). PERÚ – LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA

---

- Art. 32º A.- (último inciso)  
“Las normas de precios de transferencia.....**no son de aplicación para efectos de la valoración aduanera**”.



## LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO LEGAL (7). Colombia y Argentina

---

- **Colombia:** existe conciencia del tema, pero la Administración no está tomando los Estudios sobre PT a efectos de la determinación del VA
- **Argentina:** muchas veces, una de las fuentes de información que toma la Aduana son los Estudios sobre PT.



# LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO LEGAL (8). URUGUAY.

---

- **Uruguay:** ley de Reforma Tributaria No. **18.083 de 27/12/08** y modificativas aprueba normativa sobre PT.
- Consagra standard *arm's length*.
- Define la vinculación en forma amplia.
- Establece una metodología similar a OCDE y adopta la regla del "mejor método".
- Disposiciones específicas sobre "*commodities*" (CUP preceptivo y "sexto método").
- Posibilidad de "safe harbours" (regímenes especiales de utilidad presunta) y "APAs" (acuerdos de precios autoridad fiscal/contribuyentes).
- Las autoridades fiscales han comenzado a controlar los PT (2010-2012).



## LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO LEGAL (9). Uruguay (cont.).

---

- Se han presentado a la Aduana Estudios sobre PT a los efectos del “Análisis General” (*circunstancias de la venta*) para lograr la aceptación del precio pactado entre empresas vinculadas (2012).
- Es un proceso que recién comienza.
- Aduana: no existe una negativa de principio. Actitud de cautela.
- En un caso concreto la Aduana ha sostenido que la información contenida en un Estudio sobre PT no era suficiente para los efectos de apreciar si la vinculación había o no influido en el precio.



## LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO LEGAL (10). MERCOSUR (Manual de Procedimientos).

---

- En el “Manual de Procedimientos para control del VA” (Decisión No. 16/10 del CMC) no existe una norma específica que prevea la utilización de PT en la valoración aduanera.
- Existen sólo algunas referencias generales que podrían, implícitamente, incluir los Estudios sobre PT.
- Así, el Manual indica que para determinar el VA es necesario conocer bien todos los elementos de hecho relacionados con la transacción comercial.
- Los mecanismos para obtener información sobre el valor declarado pueden tratarse de *uno o más* de los que se citan a continuación: el o los documentos de la declaración, un cuestionario, una solicitud de información y el formulario de declaración del valor.



## LA POSIBLE CONVERGENCIA. MARCO LEGAL (11). MERCOSUR. Manual de Procedimientos (cont.).

---

- El Manual indica que *la prueba de la influencia de la vinculación, puede eventualmente encontrarse en la propia contabilidad, ya que es usual en los informes y balances anuales mencionar los criterios utilizados para definir los precios de las mercaderías vendidas entre empresas vinculadas.*
- El análisis de la contabilidad puede realizarse a través de 3 métodos según el Manual: **1º)** el del precio fijado usando el de mercaderías vendidas en las mismas condiciones comerciales en un mercado similar a un comprador no vinculado; **2º)** el del precio de la reventa, que se reduce en un margen representativo de la utilidad del revendedor para recuperar sus costos y obtener un lucro apropiado; **3º)** el precio igual al costo del proveedor incrementado en un margen apropiado.
- El Manual indica que estos métodos se adecuan a los principios de contabilidad generalmente aceptados utilizados para valorar las operaciones realizadas entre partes vinculadas.
- Se puede advertir que estos procedimientos guardan similitud con los métodos OCDE.





# CONCLUSIONES

---

- Los esfuerzos para la convergencia o armonización entre VA y PT existen.
- Es un proceso reciente que posiblemente no se detenga.
- El Acuerdo de Valoración tiene elementos de “teoricidad” cuando se trata de analizar el VA entre empresas vinculadas lo que puede facilitar la convergencia.
- Es deseable la armonización para otorgar seguridad al tráfico internacional entre empresas vinculadas.
- Debe por tanto ser bienvenido cualquier aporte que facilite a las Aduanas la correcta determinación del VA entre empresas vinculadas.
- Los Estudios sobre PT o los APA son fuentes de información voluminosas que las Aduanas podrían tener en cuenta.



# ¡MUCHAS GRACIAS!

---

[pgonzalez@gbyasoc.com.uy](mailto:pgonzalez@gbyasoc.com.uy)