

PR

Paquete Recaudación

GUÍA DE LA OMA SOBRE
VALORACIÓN EN ADUANA

Y PRECIOS DE
TRANSFERENCIA



ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS

CONTENIDO

| | |
|--|-----------|
| CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN | 6 |
| 1.1 ¿QUIÉNES DEBERÍAN LEER ESTA GUÍA?..... | 6 |
| 1.2 ¿CUÁL ES LA CUESTIÓN?..... | 6 |
| 1.3 ¿CUÁLES SON LOS BENEFICIOS? | 7 |
| CAPÍTULO 2: VALORACIÓN EN ADUANA Y TRANSACCIONES DE PARTES VINCULADAS | 8 |
| 2.1 ANTECEDENTES DE LA METODOLOGÍA DE VALORACIÓN EN ADUANA | 8 |
| 2.2 TRANSACCIONES DE PARTES VINCULADAS: “CRITERIOS DE VALORACIÓN” | 12 |
| 2.3 TRANSACCIONES DE PARTES VINCULADAS: “CIRCUNSTANCIAS DE LA VENTA” | 12 |
| 2.4 VALOR DE LA TRANSACCIÓN - AJUSTES AL PRECIO EFECTIVAMENTE PAGADO O A PAGAR..... | 13 |
| 2.5 MÉTODOS DE VALORACIÓN ALTERNATIVOS | 14 |
| CAPÍTULO 3: INTRODUCCIÓN A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA | 17 |
| 3.1 ¿QUÉ SON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA? | 17 |
| 3.2 ANTECEDENTES Y SITUACIÓN ACTUAL..... | 19 |
| 3.3 MARCO LEGAL | 21 |
| 3.3.1 LEGISLACIÓN INTERNA..... | 21 |
| 3.3.2 TRATADOS TRIBUTARIOS | 22 |
| 3.3.3 DIRECTRICES DE LA OCDE SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA | 24 |
| 3.3.4 MANUAL PRÁCTICO DE LAS NACIONES UNIDAS..... | 25 |
| 3.3.5 OTROS | 26 |
| 3.4 EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA Y SU APLICACIÓN EN LA PRÁCTICA..... | 26 |
| 3.4.1 PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA..... | 26 |
| 3.4.2 COMPARABILIDAD..... | 27 |
| 3.4.3 MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA | 33 |
| 3.4.4 SELECCIÓN DEL MÉTODO DEL PRECIO DE TRANSFERENCIA | 43 |
| 3.4.5 SELECCIÓN DE LA PARTE EXAMINADA | 45 |

| | |
|---|-----------|
| 3.4.6 RANGO DE PLENA COMPETENCIA..... | 45 |
| 3.4.7 AJUSTES A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA | 46 |
| 3.5 PREVENCIÓN Y RESOLUCIÓN DE DISPUTAS | 48 |
| 3.5.1 ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS | 48 |
| 3.5.2 PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO | 49 |
| 3.6 SELECCIÓN DE ASUNTOS PRÁCTICOS..... | 49 |
| 3.6.1 DIFICULTADES PARA OBTENER INFORMACIÓN COMPARABLE | 49 |
| 3.6.2 COMPARABLES SECRETOS..... | 50 |
| 3.6.3 USO DE DATOS FINANCIEROS DEL TOTAL DE UNA ENTIDAD COMO COMPARABLES..... | 51 |
| 3.6.4 USO DE LOS MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA BASADOS EN EL BENEFICIO | 62 |
| 3.6.5. SUMA DE TRANSACCIONES CONTROLADAS..... | 62 |
| 3.6.6. REESTRUCTURACIONES DE NEGOCIOS Y MODELOS DE NEGOCIOS TÍPICOS | 63 |
| 3.7. CUMPLIMIENTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA | 63 |
| 3.7.1. DECLARACIONES INFORMATIVAS ANUALES..... | 63 |
| 3.7.2. DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA..... | 54 |
| APÉNDICE 1: EJEMPLOS DE CÁLCULOS DE INDICADORES FINANCIEROS..... | 56 |
| APÉNDICE 2: REFERENCIAS..... | 58 |
| CAPÍTULO 4: VÍNCULOS ENTRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LA VALORACIÓN EN ADUANA | 60 |
| 4.1. ANTECEDENTES..... | 60 |
| 4.2. USO PRÁCTICO DE DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA..... | 62 |
| 4.3. CONFERENCIAS CONJUNTAS OMA-OCDE / GRUPO FOCAL DE LA OMA | 62 |
| 4.4. TRABAJO DEL COMITÉ TÉCNICO DE VALORACIÓN EN ADUANA (CTVA) | 63 |
| 4.5. COOPERACIÓN DE LA OMA CON LA OCDE Y EL GRUPO DEL BANCO MUNDIAL (GBM) | 64 |
| 4.6. OPINIONES DEL SECTOR PRIVADO - DECLARACIÓN DE POLÍTICAS DE LA CCI..... | 64 |
| CAPÍTULO 5: USAR INFORMACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA EXAMINAR TRANSACCIONES DE PARTES VINCULADAS..... | 66 |

| | |
|--|-----------|
| 5.1. INTRODUCCIÓN | 66 |
| 5.2. EXAMEN DE LA FRASE “CIRCUNSTANCIAS DE LA VENTA” EN EL ARTÍCULO 1.2 (A) DEL ACUERDO MEDIANTE EL USO DE DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA | 66 |
| 5.2.1. ANTECEDENTES..... | 66 |
| 5.2.2. DESAFÍOS PRINCIPALES..... | 67 |
| 5.2.3. USO DE ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS (APA) Y RESOLUCIONES ANTICIPADAS PARA LA VALORACIÓN EN ADUANA..... | 70 |
| 5.3. TRATAMIENTO DE VALORACIÓN EN ADUANA DONDE UN ACUERDO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA INDIQUE QUE EL VALOR EN ADUANA DECLARADO SE AJUSTARÁ EN UNA FECHA POSTERIOR..... | 71 |
| 5.3.1. ANTECEDENTES..... | 71 |
| 5.3.2. POSIBLE TRATAMIENTO ADUANERO DE LOS AJUSTES DEL PRECIOS DE TRANSFERENCIA..... | 72 |
| 5.3.3. DETERMINACIÓN FINAL DEL VALOR EN ADUANA DESPUÉS DE LOS AJUSTES DEL PRECIO DE TRANSFERENCIA..... | 73 |
| 5.3.4. DESAFÍOS PRÁCTICOS | 74 |
| CAPÍTULO 6: GENERAR CONCIENCIA Y TRABAJO CONJUNTO | 75 |
| 6.1. INTRODUCCIÓN | 75 |
| 6.2. BUENAS PRÁCTICAS PARA LOS RESPONSABLES DE LAS POLÍTICAS DE VALORACIÓN EN ADUANA | 75 |
| 6.3. BUENAS PRÁCTICAS PARA LOS NEGOCIOS | 76 |
| 6.4. BUENAS PRÁCTICAS PARA ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS..... | 77 |
| ANEXO I: INICIATIVAS NACIONALES..... | 78 |
| ANEXO II: REUNIÓN DEL GRUPO FOCAL SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN BRUSELAS, 26 DE OCTUBRE DE 2007 – RECOMENDACIONES..... | 82 |
| ANEXO III: COMITÉ TÉCNICO SOBRE VALORACIÓN EN ADUANA — COMENTARIO 23.1 | 83 |
| ANEXO IV: COMITÉ TÉCNICO SOBRE VALORACIÓN EN ADUANA — COMENTARIO 4.1 | 85 |

| | |
|--|------------|
| ANEXO V: COMITÉ TÉCNICO SOBRE VALORACIÓN EN ADUANA — | |
| ESTUDIO DE CASO 10.1 | 87 |
| ANEXO VI: DECLARACIÓN DE POLÍTICAS DE LA CCI | 90 |
| ANEXO VII: UN GLOSARIO DE TÉRMINOS COMUNES EN MATERIA DE PRECIOS | |
| DE TRANSFERENCIA | 100 |
| ANEXO VIII: DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA: EJEMPLO DE | |
| ESTRUCTURA | 105 |
| ANEXO IX: RECONOCIMIENTOS Y AGRADECIMIENTOS | 107 |

Copyright © Organización Mundial de Aduanas. Todos los derechos reservados. Las solicitudes y consultas relativas a los derechos de traducción, reproducción y adaptación deben dirigirse a copyright@wcoomd.org

Capítulo 1: INTRODUCCIÓN

1.1 ¿QUIÉNES DEBERÍAN LEER ESTA GUÍA?

Esta Guía trata sobre la relación entre la valoración en aduana y los precios de transferencia. En primer lugar, ha sido diseñada con el fin de asistir a los funcionarios aduaneros que están a cargo de la política de valoración en aduana o que están realizando auditorías y fiscalizaciones sobre empresas multinacionales (*MNE, por sus siglas en inglés*). También se recomienda que sea leída por el sector privado y las administraciones tributarias que tengan interés sobre este tema.

Esta Guía no brinda un enfoque definitivo sobre cómo abordar este asunto. Al momento de redactar la presente, el Comité Técnico de Valoración en Aduana (CTVA), organismo al cual le compete considerar interpretaciones técnicas sobre asuntos de valoración en aduana, continúa debatiendo sobre dicho tema. En cambio, esta Guía presenta un marco contextual técnico y ofrece posibles soluciones sobre cómo proceder y comparte ideas y prácticas nacionales, incluso la perspectiva comercial.

1.2 ¿CUÁL ES LA CUESTIÓN?

Para fines de valoración en aduana, las transacciones de importación que se realizan entre dos entidades, distintas y legalmente separadas, del mismo grupo MNE¹ son consideradas como “transacciones de partes vinculadas”. Tales transacciones deben ser examinadas por la Aduana para determinar si el precio declarado para las mercancías importadas está “influenciado” por la relación existente. En otras palabras, ¿el precio al que las mercancías han sido vendidas está en un nivel inferior al que hubiesen sido vendidas si las partes no estuvieran vinculadas y el precio se hubiera negociado libremente?

La metodología para determinar la valoración en aduana para mercancías importadas sujetas a tasas de impuestos *ad valorem* está establecida en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (“el Acuerdo”). Todos los países miembros de la Organización Mundial del Comercio (OMC) tienen la obligación de implementar el Acuerdo y aplicar esta metodología. Algunos que no son miembros de la OMC también eligen adoptarla, por lo cual se aplica a la mayor parte del comercio internacional. En el [Capítulo 2](#) se brindará mayor información.

Las MNE tienen una responsabilidad fiscal directa sobre las ganancias de la compañía en la mayoría de los países alrededor del mundo. El mecanismo por el cual las MNE determinan los precios para la compraventa de mercancías, servicios y activos dentro del grupo se denomina “precio de transferencia”. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha desarrollado directrices sobre cómo aplicar esta metodología al momento de establecer o probar precios de transferencia para fines fiscales directos. Esta metodología, basada en el “principio de plena competencia”, es generalmente aceptada como el estándar internacional utilizado por las empresas y las autoridades fiscales. En el [Capítulo 3](#) se ampliará la información sobre los precios de transferencia.

¹ Grupo de empresas multinacionales (Grupo MNE): un grupo de sociedades comerciales asociadas con sede comercial en dos o más países (Directrices sobre Precios de Transferencia OCDE 2010).

La relación entre la valoración en aduana y los precios de transferencia ha sido motivo de debate en varios foros nacionales e internacionales a lo largo de los últimos años (véase [Capítulo 4](#)). La comunidad comercial ha planteado este asunto como un tema que debe ser estudiado, particularmente alegando que las Aduanas, cuando examinan transacciones de partes vinculadas, toman en cuenta información disponible sobre precios de transferencia preparada para fines fiscales directos y también toman en consideración el impacto de los ajustes de precios de transferencia sobre el valor en aduana. Se ha reconocido, que en esta etapa, ningún alineamiento o fusión de metodologías fiscales o aduaneras resulta ser una propuesta realista debido a las características de los marcos legales existentes sobre los cuales se basan. La esencia de esta cuestión, por lo tanto, está contenida en la siguiente pregunta: la información contenida en documentación de precios de transferencia, desarrollada principalmente para fines fiscales, ¿hasta qué punto puede brindar información útil a la Aduana para determinar si el precio declarado para las mercancías importadas ha sido influenciado o no por la relación existente entre las partes, con el fin de determinar finalmente la valoración en aduana?

El Comité Técnico de Valoración en Aduana ha confirmado el principio básico de que la documentación sobre precios de transferencia podría brindar información útil para la Aduana con respecto a las transacciones de partes vinculadas, dependiendo de cada caso particular (véase [Capítulo 4](#)). Ahora el foco debe estar en brindar mayor asesoramiento a las Aduanas sobre cómo examinar e interpretar la documentación sobre precios de transferencia que pueda resultar útil a este respecto. La otra pregunta clave es el impacto de los ajustes realizados (posteriores a la importación) para fines relacionados con precios de transferencia; ¿en qué casos, si los hay, tales ajustes deberían ser tomados en cuenta por la Aduana para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas?

Adicionalmente, la Organización Mundial de Aduanas está trabajando en conjunto con la OCDE y el Grupo del Banco Mundial para incentivar a las Aduanas y administraciones tributarias para que establezcan líneas de comunicación bilaterales con el fin de intercambiar conocimientos, prácticas y datos, cuando sea posible, lo cual ayudaría a garantizar que cada autoridad tenga una imagen lo más amplia posible de un negocio de MNE, su registro de cumplimiento y así pueda tomar decisiones informadas sobre la correcta responsabilidad tributaria.

1.3 ¿CUÁLES SON LOS BENEFICIOS?

Un mayor entendimiento sobre este tema, así como el intercambio de ideas y soluciones, brindará más certeza a los gobiernos y a los negocios y resultará en un enfoque más coherente y una determinación más precisa sobre las obligaciones tributarias. Las cargas que implica un negocio también podrán reducirse mediante un enfoque coordinado, lo cual puede verse como una importante medida para la facilitación del comercio.

Capítulo 2: VALORACIÓN EN ADUANA Y TRANSACCIONES DE PARTES VINCULADAS

2.1 ANTECEDENTES DE LA METODOLOGÍA DE VALORACIÓN EN ADUANA

Este capítulo brindará información técnica sobre la metodología de valoración en aduana, en particular sobre las disposiciones pertinentes al método del valor de la transacción y las condiciones que se aplican a las transacciones de partes vinculadas. Se podrá obtener mayor información sobre todos los aspectos de la valoración en aduana a través del sitio web de la Organización Mundial de Aduanas (OMA): <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/overview.aspx> y a través del link de la Librería de la OMA: <http://wcoomdpublications.org/valuation.html>

El valor en aduana de las mercancías importadas es utilizado, en primer lugar, como una base para determinar la obligación tributaria aduanera para las mercancías importadas cuando correspondan tributos *ad valorem*. La clasificación de aranceles aduaneros y el origen preferencial son los otros elementos clave necesarios para establecer la obligación tributaria. La valoración, la clasificación y el origen también son vitales para las estadísticas de comercio internacional.

La metodología de la valoración en aduana está estipulada en el Acuerdo de Valoración de la OMC. El Acuerdo incluye una jerarquía de métodos de valoración y establece el método del valor de la transacción como método principal. La Introducción General del Acuerdo establece que:

1. El “valor de la transacción”, tal como se define en el Artículo 1, es la base principal para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente Acuerdo. El Artículo 1 debe considerarse en conjunción con el Artículo 8, que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio efectivamente pagado o a pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor a efectos aduaneros, corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o a pagar por las mercancías importadas. El Artículo 8 prevé también la inclusión en el valor de la transacción de determinadas prestaciones del comprador en favor del vendedor, en forma de bienes o servicios y no de dinero. Los Artículos 2 a 7 establecen métodos para determinar el valor en aduana en todos los casos en que no pueda determinarse de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 1.

Asimismo, el Preámbulo del Acuerdo determina que: “Reconociendo que la base para la valoración de las mercancías a efectos aduaneros debe ser en la mayor medida posible el valor de la transacción de las mercancías que están siendo valoradas;”. Muchos países han informado que el valor de la transacción se utiliza en un 90-95 % de todas las importaciones.

Tal como se mencionó anteriormente, hay dos componentes principales del valor de la transacción. El primero, descrito en el Artículo 1, es el precio efectivamente pagado o a pagar de las mercancías cuando se venden para exportar al país de importación. El segundo, es una serie de elementos de costo no incluidos en el precio de la factura (denominados como “ajustes”) los cuales deben ser agregados al precio establecido según el Artículo 1, cuando se

cumpla con los criterios necesarios, para llegar al valor de la transacción. Estos ajustes se describen en el Artículo 8.

El primer paso supone determinar si las mercancías en cuestión han sido vendidas para exportación.

La Opinión Consultiva 1.1 establece que el término “venta” debe ser interpretado lo más ampliamente posible. También proporciona ejemplos de situaciones en las cuales las mercancías importadas no son consideradas como objetos de una venta, por ejemplo, consignaciones sin costo, mercancías importadas en el marco de un contrato de arrendamiento y mercancías importadas por sucursales que no son personas jurídicas separadas.

Con referencia al último ejemplo, notamos que las filiales de una MNE generalmente son personas jurídicas independientes, en vez de dependencias, por lo tanto, en tales casos, las ventas entre, por ejemplo, matriz y filial son consideradas como ventas de acuerdo con la definición del Artículo 1.

El Artículo 1 estipula además ciertas condiciones y restricciones que podrían afectar la aceptabilidad del precio efectivamente pagado o a pagar. Este criterio también abarca la situación en la cual el comprador y el vendedor de mercancías importadas están vinculados. La definición de partes vinculadas, proporcionada en el Artículo 15.4 del Acuerdo, establece lo siguiente:

4. *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 socios de negocios;*
 - c) *si tienen una 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*
 - h) *si son de la misma familia.*

Habiendo determinado que el comprador y el vendedor están vinculados, el Acuerdo aclara que este hecho en sí no constituye un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de la transacción. El valor de la transacción aun podrá ser aceptado siempre que el vínculo no haya ejercido influencia sobre el precio. En el caso que, a la vista de información disponible, la Aduana tenga motivos suficientes para considerar que el vínculo entre las partes ha influenciado el precio, entonces será necesario que se solicite mayor información al importador antes de llegar a una conclusión. En el Artículo 1.2 encontrará más información sobre el procedimiento a seguir por la Aduana y el importador; ver los fragmentos clave que siguen a continuación.

El Artículo 1 y su Nota Interpretativa presentan dos posiciones principales para examinar, si en un caso particular, la transacción de partes vinculadas ha sido o no influenciada por dicho vínculo:

I. *“Circunstancias de la venta”*

Artículo 1.2 (a)

a) *Al determinar si el valor de la transacción es aceptable a los efectos del Párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el Artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de la transacción. En tal caso se examinarán las Circunstancias de la venta y se aceptará el valor de la transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. (...)*

Nota relativa al Artículo 1, Párrafo 2

2. *En el Párrafo 2(a) se estipula que, cuando exista una vinculación entre el comprador y el vendedor, se examinarán las Circunstancias de la venta y se aceptará el valor de la transacción como valor en aduana siempre que la vinculación no haya influido en el precio. No se pretende que se haga un examen de las circunstancias en todos los casos en que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor. Solo se exigirá este examen cuando existan dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio. Cuando la administración aduanera no tenga dudas acerca de la aceptabilidad del precio, deberá aceptarlo sin solicitar información adicional al importador. Por ejemplo, puede que la administración aduanera haya examinado anteriormente tal vinculación o que ya disponga información detallada respecto del comprador y el vendedor, y estime suficiente tal examen o información para considerar que la vinculación no ha influido en el precio.*

3. *En el caso de que la administración aduanera no pueda aceptar el valor de la transacción sin recabar otros datos, deberá dar al importador la oportunidad de suministrar la información detallada adicional que pueda ser necesaria para que esta examine las Circunstancias de la venta. A este respecto y con el objetivo de determinar si la vinculación ha influido en el precio, la administración aduanera debe estar dispuesta a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, entre ellos la manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate. En los casos en que pueda demostrarse que, pese a estar vinculados en el sentido de lo dispuesto en el Artículo 15, el comprador compra al vendedor y este 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 ejemplo, 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, quedaría demostrado que la vinculación no ha influido en el precio. Otro ejemplo sería que se demostrara que con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio que está en consonancia con los beneficios totales obtenidos por la empresa en un período representativo (calculado, por ejemplo, sobre una base anual) en las ventas de*

mercancías de la misma especie o clase, con lo cual quedaría demostrado que el precio no ha sido influenciado.

II. "CRITERIOS DE VALORACIÓN"

Artículo 1.2 (b)

(b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de la transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el Párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes al mismo tiempo o aproximadamente al mismo tiempo:

(i) el valor de la transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador;

(ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado según lo dispuesto en el Artículo 5;

(iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado según lo dispuesto en el Artículo 6;

Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el Artículo 8 y los costos en los que incurra el vendedor en las ventas en las cuales el vendedor y el comprador no estén vinculados, en los que no incurra el vendedor en las ventas en las cuales el vendedor y el comprador están vinculados.

(c) Los criterios enunciados en el Párrafo 2(b) habrán de utilizarse por iniciativa del importador y solo con fines de comparación. No podrán establecerse valores sustitutos al amparo de lo dispuesto en el Párrafo 2(b).

Nota relativa al Artículo 1, Párrafo 2

4. El Párrafo 2(b) ofrece al importador la oportunidad de demostrar que el valor de la 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. Cuando se satisface uno de los criterios previstos en el Párrafo 2(b) no es necesario examinar la cuestión de la influencia de la vinculación de acuerdo con el Párrafo 2(a). Si la administración aduanera dispone ya de información suficiente para considerar, sin emprender un examen más detallado, que se ha satisfecho uno de los criterios establecidos en el Párrafo 2(b), no hay razón para que pida al importador que demuestre la satisfacción de tal criterio. En el Párrafo 2(b) la expresión "compradores no vinculados" se refiere a los compradores que no estén vinculados con el vendedor en ningún caso determinado.

Nota relativa al Artículo 1, Párrafo 2(b)

Para determinar si un valor "se aproxima mucho" a otro valor se tendrán que tomar en consideración diversos factores. Figuran entre ellos la naturaleza de las mercancías importadas, la naturaleza de la rama de producción, la temporada durante la cual se importan las mercancías y si la diferencia de valor es significativa desde el punto de vista comercial.

Como estos factores pueden ser distintos de un caso a otro, sería imposible aplicar en todos los casos un criterio uniforme, tal como un porcentaje fijo. Por ejemplo, una pequeña diferencia de valor podría ser inaceptable en el caso de un tipo de mercancías mientras que en el caso de otro tipo de mercancías una gran diferencia podría ser aceptable para determinar si el valor de la transacción se aproxima mucho a los “criterios” de valoración que se señalan en el Párrafo 2(b) del Artículo 1.

A continuación se analizarán ambas posiciones, comenzando con la segunda.

2.2 TRANSACCIONES DE PARTES VINCULADAS: “CRITERIOS DE VALORACIÓN”

Tal como se establece en el Artículo 1.2 (c), los criterios de valoración deben ser utilizados por iniciativa del importador. Por lo cual, serán utilizados hasta donde llegue la capacidad del importador de acceder y producir datos pertinentes del precio a la Aduana. Puede observarse que el criterio según el Artículo 1.2 (b) (i), (ii) y (iii) requiere que se presenten precios que correspondan con mercancías idénticas o similares. Sin embargo, las mercancías fabricadas generalmente contienen tecnología o propiedad intelectual exclusiva de la MNE, por lo que tales precios de comparación normalmente no están disponibles. Asimismo, las mercancías vendidas por MNE dentro de su mismo grupo usualmente no se venden a partes desvinculadas. En consecuencia, en la práctica esta opción es raramente utilizada.

2.3 TRANSACCIONES DE PARTES VINCULADAS: “CIRCUNSTANCIAS DE LA VENTA”

Esta opción le permite a la Aduana examinar a grandes rasgos cómo se determinó un precio. El Acuerdo aclara que no pretende que haya un examen de las circunstancias de la venta siempre que el comprador y vendedor estén relacionados, solamente en los casos en que la Aduana tenga dudas sobre la aceptabilidad del precio.

Cuando la Aduana decida llevar a cabo una investigación, al importador se le debe dar la oportunidad de presentar la información detallada adicional que sea necesaria para permitir el examen de las Circunstancias de la venta con el fin de determinar si el precio ha sido influenciado o no por el vínculo.

Tal como se mencionó anteriormente, la Nota Interpretativa aconseja y ejemplifica sobre este asunto, realizando ciertas preguntas que pueden resumirse de la siguiente forma:

1. ¿el precio ha sido fijado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción correspondiente?
2. ¿el precio ha sido fijado de manera conforme con el modo en que el vendedor fija los precios de venta para ventas a compradores que están no vinculados con él?
3. ¿se puede demostrar que el precio alcanza a recuperar todos los costos más un beneficio que está en consonancia con los beneficios totales obtenidos por la empresa en un período de tiempo representativo (calculado, por ejemplo, sobre una base anual) en las ventas de mercancías de la misma especie o clase?

Estas opciones serán analizadas en detalle más adelante en esta guía.

Ejemplo de cuando una Aduana examina las Circunstancias de la venta - Caso de estudio 10.1 - Aplicación del Artículo 1.2

Este instrumento del CTVA considera una situación en la cual la Aduana debió examinar las Circunstancias de la venta de dos productos vendidos entre partes vinculadas.

En el primer caso, el producto en cuestión fue vendido por el vendedor a un comprador vinculado en el país de importación y también a un comprador no vinculado a un precio mayor. Se determinó que los costos incurridos por el exportador fueron los mismos en la venta a ambos compradores, vinculado y no vinculado. El importador no logró explicar por qué el precio difería en cada caso y no había motivos suficientes para pensar que la diferencia de precio no era significativa.

En el caso del otro producto, que solamente fue vendido entre partes vinculadas, la Aduana estableció que los precios fijados para el comprador vinculado eran adecuados para recuperar todos los gastos del vendedor, incluidos los costos de adquisición más los costos de empaquetado, costos de manipulación y flete, así como también para recuperar un beneficio representativo de los beneficios totales obtenidos por la empresa en un período representativo. El valor de la transacción en este caso fue, por lo tanto, aceptado.

El caso completo se detalla en el [Anexo V](#).

2.4 VALOR DE LA TRANSACCIÓN - AJUSTES AL PRECIO EFECTIVAMENTE PAGADO O A PAGAR

El Artículo 8 del Acuerdo detalla los elementos que deben ser incluidos en el valor de la transacción, además del precio efectivamente pagado o a pagar.

Estos ajustes comprenden:

- Comisiones y gastos de corretaje por la venta, excepto las de compra;
- El valor de ciertos bienes y servicios suministrados por el comprador gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de mercancías importadas, lo cual incluye:
 - o Materiales, piezas y partes incorporadas en las mercancías importadas;
 - o Herramientas, matrices, moldes, etc. utilizados para la producción de las mercancías importadas;
 - o Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas y
 - o Ingeniería, creación, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de mercaderías importadas;

Esta categoría se denomina como “elementos auxiliares”.

- 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 medida en que los cánones y derechos mencionados no estén incluidos en el precio efectivamente pagado o a pagar;

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

Además, los Miembros de la OMC tienen la opción de incluir o no los siguientes elementos:

- (a) los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;
- (b) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y
- (c) el costo del seguro.

La mayoría de los Miembros de la OMC tomó una única decisión de incluir estos elementos en el valor en aduana, que son conocidos como sistema CIF (costo, seguro y flete). El sistema utilizado por los pocos Miembros que no eligieron incluir estos elementos es conocido como FOB (libre a bordo).

El proceso para determinar si los elementos del Artículo 8 deben o no ser incluidos en el valor en aduana de cada caso particular, puede resultar ser complejo y generalmente requiere asesoramiento con el importador con el fin de establecer todos los hechos pertinentes antes de llegar a una conclusión. Pueden estar en juego grandes cantidades de dinero, en particular con elementos tales como los cánones. El Compendio sobre Valoración de la OMC contiene varios instrumentos útiles emitidos por el Comité Técnico de Valoración en Aduana referentes a estos asuntos que pueden ayudar a interpretar el contexto de cada caso particular.

En este contexto, también puede observarse que varios de estos elementos, como las comisiones, los cánones y los elementos auxiliares relacionados con, por ejemplo, el diseño, pueden ser considerados como “servicios” o “intangibles”. Esto destaca que a pesar de que el rol de la Aduana es determinar el valor en aduana y responsabilidad fiscal para mercancías importadas que son “físicas”, también se pueden incluir determinados elementos intangibles en el valor en aduana de dichas mercancías.

2.5 MÉTODOS DE VALORACIÓN ALTERNATIVOS

Los métodos de valoración alternativos solamente deben ser utilizados cuando el valor de la transacción no pueda ser aplicado. Existen tres situaciones en las que puede suceder esto:

- 1) El valor de la transacción no es aceptado debido al incumplimiento de una condición o más del Artículo 1.
- 2) El valor de la transacción no es aceptado de acuerdo con la aplicación del procedimiento establecido en la Decisión 6.1 de la OMC, es decir que la Aduana tiene dudas sobre la veracidad o precisión del valor declarado. Tales dudas son transmitidas al importador y persisten habiendo cumplido con el debido proceso de investigación.
- 3) No ha ocurrido ninguna venta (por ejemplo, mercancías arrendadas, regalos, mercancías transferidas entre filiales, etc.).

Únicamente se podrán considerar los métodos de valoración alternativos cuando se presenten las situaciones enumeradas anteriormente. Estos métodos se denominan de la siguiente manera:

- el valor de la transacción de mercancías idénticas (Artículo 2);
- el valor de la transacción de mercancías similares (Artículo 3);
- el método del valor deductivo (Artículo 5);
- el método del valor reconstruido (Artículo 6);
- opción de último recurso (Artículo 7).

Los métodos descritos en los Artículos 2 y 3 requieren que se encuentre una consignación comparable en donde el valor de la transacción haya sido previamente aceptado por la Aduana. El Acuerdo proporciona criterios para definir mercancías idénticas y similares, lo que abarca las mercancías en sí, el momento de importación, el nivel comercial de consignación, etc. Los criterios para mercancías similares son menos restrictivos que para las mercancías idénticas, permitiendo considerar un rango más amplio de mercancías/consignaciones comparables. Si se encuentran consignaciones comparables que cumplan con los criterios de los Artículos 2 o 3, y tales consignaciones se despacharon sobre la base del valor de la transacción, entonces ese valor podrá ser aplicado como el valor en aduana.

El método descrito en el Artículo 5, conocido como “valor deductivo”, se basa en el precio al cual las mercancías importadas (o mercancías idénticas o similares) son vendidas en el mercado interno. Esto establece un “precio unitario” del cual deben deducirse los costos referentes a las actividades y elementos posteriores a la importación, tales como costos de transporte y almacenamiento posteriores a la importación y beneficios y gastos en general (con un ajuste según el Artículo 8.2 si corresponde). El valor en aduana según el Artículo 5 se basa en el precio luego de que se realizan tales deducciones.

El método descrito en el Artículo 6, conocido como “valor reconstruido”, se basa en el precio al que se llega a partir de varios elementos que contribuyen con las mercancías fabricadas. Esto incluye el costo de materiales, piezas, etc., costos de fabricación, beneficios y gastos generales y transporte. Este método raramente es utilizado ya que necesita información financiera que podría ser confidencial del fabricante, quien podría no estar dispuesto a compartirla con el importador o con la Aduana en el país importador.

El Artículo 7 es vulgarmente conocido como “el último recurso”; no es un “método” en sí mismo sino que describe una posible forma de establecer el valor en aduana cuando los métodos anteriores no pueden ser aplicados. Además enumera prácticas que están expresamente prohibidas por el Acuerdo (por ejemplo, los valores no deben basarse en los valores mínimos en aduana o en valores ficticios o arbitrarios).

Los métodos anteriormente mencionados deben considerarse en el orden en que aparecen en el Acuerdo, por ejemplo, solamente podrá regir el Artículo 3 cuando el Artículo 2 no sea aplicable, y así sucesivamente. Cabe destacar que el orden en que se aplican los Artículos 5 y 6

podrá invertirse si el importador lo solicitara. Cuando el valor de la transacción no sea aplicable y los métodos anteriores no puedan utilizarse para determinar un valor debido a la falta de información y precios comparativos, entonces regirá el Artículo 7.

Es importante señalar que cuando se utilicen los métodos alternativos, deberá llevarse a cabo un proceso de intercambio entre las administraciones aduaneras y el importador con el fin de determinar una base de valor apropiada a los efectos de la Aduana.

Este Acuerdo no solo contiene la metodología de valoración sino también los requisitos adicionales que incluyen las medidas de facilitación comercial que establecen derechos y obligaciones para el importador y también los derechos de la administración aduanera.

Para mayor información sobre el valor de la transacción, los métodos alternativos y demás asuntos de valoración en aduana, se recomienda consultar los links que aparecen al principio de este Capítulo.

Capítulo 3: INTRODUCCIÓN A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA²

3.1 ¿QUÉ SON LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA?

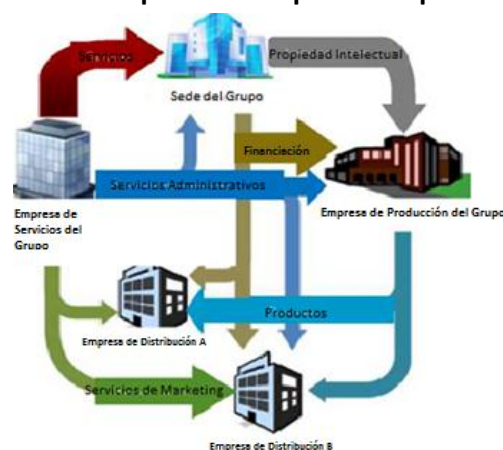
Cuando una **empresa multinacional (grupo MNE)** se establece en un nuevo mercado mediante la incorporación o adquisición de una filial local o mediante la constitución de una sucursal, dicha filial local o sucursal generalmente se involucra en transacciones con otros miembros del grupo. Como resultado, se estima que una parte importante del comercio internacional se realiza entre miembros de grupos MNE, que se estima van desde un tercio (UNCTAD 1999) hasta tanto como un 60 % (OCDE 2013).

Los miembros de un grupo MNE tienen en común la misma titularidad, administración, relaciones de control, por lo que las transacciones entre ellos no están completamente sujetas a todas las fuerzas del mercado que estarían en juego si las transacciones se llevaran a cabo entre partes totalmente independientes entre sí. Como consecuencia, la fijación de precios (conocida como transferencia de precios) se establece de una forma que puede llegar a ser inaceptable para algunas partes involucradas (por ejemplo, autoridades fiscales, autoridades aduaneras y accionistas minoristas).

Este fenómeno no se limita a transacciones dentro de grupos MNE. También ocurre en transacciones entre otras partes (como miembros de una familia o sociedades comerciales y accionistas individuales) cuya relación podría permitir que las condiciones de la transacción se vieran afectadas.

Las transacciones entre partes cuya relación puede permitir que las condiciones de la transacción se vean afectadas, es decir, las **partes vinculadas** (también denominadas “**empresas asociadas**”), puede incluir proporcionar propiedades o servicios, usar activos (incluidos los intangibles) y proporcionar financiación, a todo lo cual se le debería fijar un precio (véase figura 1.1).

Figura 1.1 Transacciones Típicas en Grupos de Empresas Multinacionales



² El Capítulo 3 ha sido generosamente concedido por el Grupo del Banco Mundial y se basa en partes modificadas de “International Transfer Pricing and Developing Economies: From Implementation to Application” (“Precios de Transferencia Internacionales y Economías en Desarrollo: de la Implementación a la Aplicación”), un trabajo del Grupo del Banco Mundial que se publicará próximamente. El contenido de dicho capítulo no refleja necesariamente la posición del Grupo del Banco Mundial ni de sus países miembros.

Cómo se determinan los precios de transferencia en la práctica puede resultar importante, y puede ser influenciado por, una variedad de factores normativos y no normativos, incluidos, entre otros, impuestos (como los impuestos sobre la renta de sociedades) y aranceles.³

El precio de transferencia es, por lo tanto, un concepto neutro que simplemente se refiere a la determinación de precios de transferencia para transacciones entre partes relacionadas. Tal como señala la Red de Justicia Fiscal, *“el precio de transferencia no es, en sí mismo, ilegal o abusivo. Lo que es ilegal o abusivo es la manipulación de los precios de transferencia o el abuso de los precios de transferencia”* (Red de Justicia Fiscal).

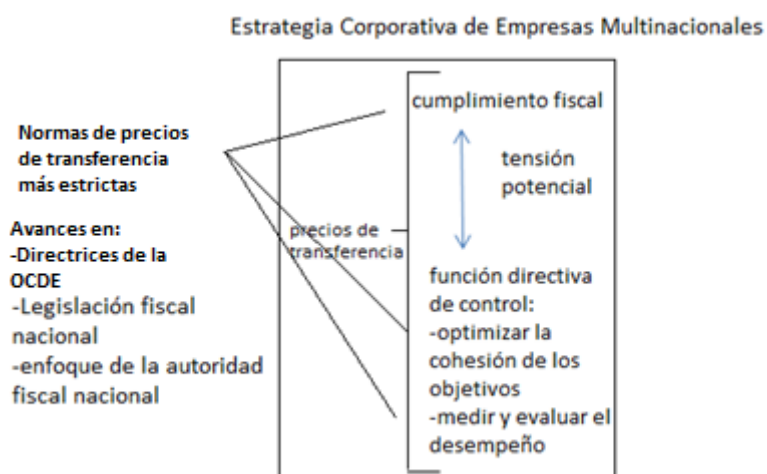
Los precios de transferencia afectan directamente la determinación de beneficios o pérdidas de las partes. Como la mayoría de los países grava una forma directa de tributación (denominada con una variedad de términos, por ejemplo, impuesto sobre la renta o sobre el beneficio de las sociedades, etc.) sobre las empresas residentes o no residentes con una presencia imponible en ese país, los precios de transferencia resultan ser de suma importancia a la hora de establecer la responsabilidad fiscal de una empresa. Por ejemplo, los precios de transferencia para mercancías importadas que están “sobrevalorados” pueden provocar una subestimación de la renta imponible de las empresas locales (debido a que se declara una deducción “sobrevalorada” para el precio de compra), y los precios de transferencia para mercancías exportadas que están subvalorados pueden provocar una subestimación de la renta imponible de las empresas locales (debido a que se declara una renta “subvalorada” por ventas). Para la empresa en el otro país, se observan los efectos opuestos. Cuando las tasas vigentes de impuestos de los países involucrados difieren significativamente, los grupos MNE pueden tener un incentivo para fijar sus precios de transferencia de modo que la renta se adjudique a la jurisdicción con menos impuestos, reduciendo la carga tributaria del grupo a nivel mundial.

Para abordar esto, un número cada vez mayor de países ha introducido y validado ciertas disposiciones en su legislación fiscal referentes a los precios de transferencia. En general, tales disposiciones requieren que los precios de transferencia para transacciones entre empresas asociadas sean determinados en concordancia con el **principio de plena competencia** (detallado a continuación). El incumplimiento de estas disposiciones podrá resultar en un ajuste de la responsabilidad fiscal de un contribuyente y en la imposición de multas e intereses, si se detecta. Un estudio realizado por Cools (2003, p. 139) descubrió, basándose en pruebas empíricas, que *“debido a la amenaza real que suponen las auditorías y sanciones, los requisitos fiscales de los precios de transferencia juegan un rol fundamental cuando las empresas multinacionales atraviesan el proceso de tomar decisiones”* (ver figura 1.2).

Como el número de países que ha introducido y validado de manera activa disposiciones referentes a los precios de transferencia sigue creciendo (ver a continuación), la influencia de los requisitos de tributación directa sobre la determinación de los precios de transferencia, solo puede ir en aumento.

³ Los ejemplos incluyen normativa de intercambio de divisas, requisitos y prácticas contables, derecho societario, estadísticas de comercio, requisitos contractuales, entre otros.

Figura 1.2 - El Rol de los Precios de Transferencia en la Estrategia Corporativa



Fuente: Cools 2003

Nota: Debido al rol dominante de la legislación fiscal directa en la determinación de los precios de transferencia, el término “precios de transferencia” es utilizado comúnmente para describir la regulación de los precios de transferencia a los efectos de tributación directa (impuestos corporativos, impuesto a la renta, etc.).

3.2 ANTECEDENTES Y SITUACIÓN ACTUAL

El **principio de plena competencia**, que es el principio por el cual los países se han inclinado para consolidar las disposiciones de la legislación fiscal referente a los precios de transferencia (ver a continuación), se originó como el principio adoptado internacionalmente para tratar los precios de transferencia a los efectos de tributación directa desde principios de 1900, donde estaba implícitamente incluido en tratados firmados por Francia, Reino Unido y Estados Unidos. Este principio fue adoptado en primer lugar en el marco internacional del Artículo 3 del Modelo del Convenio de la Sociedad de Naciones sobre la Distribución de la Renta y Propiedad de Empresas Internacionales (1933). Luego, fue adoptado en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE 1963 y los subsiguientes modelos de convenio tributario de la OCDE (o Naciones Unidas).

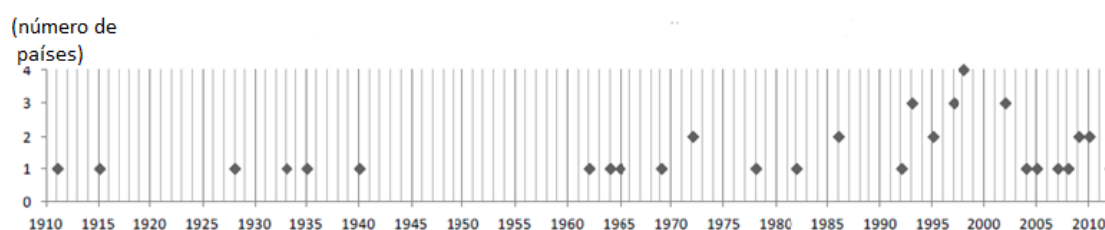
La primera guía internacional sobre precios de transferencia fue realizada por la OCDE en 1979: *Informe del Comité de la OCDE sobre Tributación relativa a Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales*. Dicho informe tenía como fin documentar “las prácticas comúnmente acordadas para determinar precios de transferencia a los efectos de la tributación”. Debido al desarrollo del número y del tamaño de los grupos MNE y de la naturaleza del comercio internacional, los precios de transferencia fueron considerados con mayor atención y en 1995 la OCDE emitió una guía revisada: *Directrices sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*. Estas directrices han tenido un rol fundamental para influenciar el desarrollo de legislación sobre precios de transferencia y prácticas globales. En los años siguientes a su publicación, las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE de 1995 fueron suplementadas con capítulos adicionales

que regulan ciertos aspectos, como, por ejemplo, propiedad intangible (1996), servicios (1996), acuerdos de contribución de costos (1997).

Luego de numerosas consultas públicas sobre asuntos específicos (tales como comparabilidad y uso de métodos basados en beneficios) y con la ventaja de más de una década de aplicación práctica de las directrices publicadas por la OCDE en 1995, en 2010 se publicó una versión revisada de tales directrices (Directrices de la OCDE Aplicables en materia de Precios de Transferencia, 2010). Se realizaron importantes cambios a la versión de 1995, incluyendo la supresión del estatus de “último recurso” para utilizar el método basado en beneficios, la inclusión de una revisión de pautas para seleccionar el método de precios de transferencia (por ejemplo, introducción del “método más apropiado según las circunstancias del caso”) y también la inclusión de pautas adicionales sobre análisis de comparabilidad y un capítulo adicional sobre los aspectos de precios de transferencia de reestructuraciones comerciales.

En los últimos años, los precios de transferencia, sin duda, se han convertido en uno de los temas tributarios internacionales más importante enfrentado por los grupos MNE y los gobiernos. Con el fin de proteger sus bases tributarias, un número considerable y cada vez mayor de países ha introducido en sus leyes tributarias, disposiciones concernientes a los precios de transferencia y muchos están aumentando, o han aumentado, los recursos asignados al desarrollo de capacidades especializadas dentro de sus administraciones tributarias. Mientras que muchos países han tenido disposiciones concernientes a los precios de transferencia en su legislación tributaria, basadas en el principio de plena competencia desde principios de 1900, la amplia mayoría ha adoptado tales disposiciones en las últimas dos décadas (ver figura 1.3). Por ejemplo, durante el período 1994-2014, el número de países con reglamentación “efectiva” sobre precios de transferencia aumentó de 4 a más de 80 (ver figura 1.4).⁴

Figura 1.3 - Línea de tiempo: Introducción del principio de plena competencia en los países seleccionados

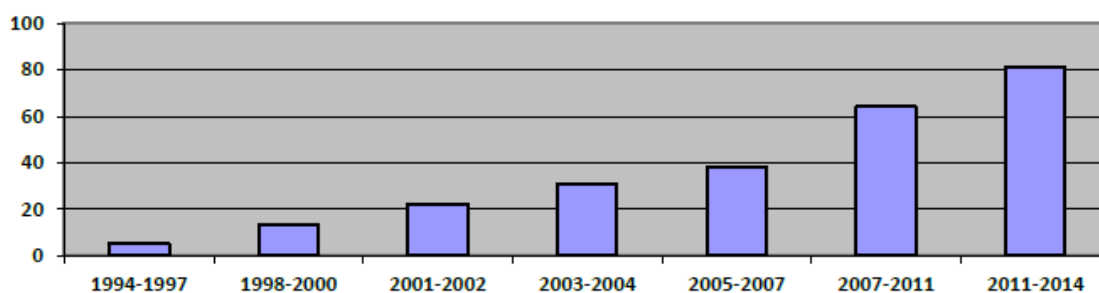


Países: Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Colombia, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Corea, Luxemburgo, Malasia, México, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, Rusia, Singapur, República Eslovaca, Eslovenia, España, Sudáfrica, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Estados Unidos.

Fuente: OCDE 2012

⁴ “Efectiva”, a estos efectos, indica que el país cuenta con leyes, reglamentos u otras normas específicas que, como mínimo, sugieren que la documentación sobre precios de transferencia debe estar debidamente implementada.

Figura 1.4 - Línea de tiempo: Normativa vigente sobre documentación de precios de transferencia, 1994-2014



Fuente: Basado en Oosterhoff (2008) y PwC (2014)

3.3 MARCO LEGAL

Mientras que los asuntos sobre precios de transferencia pueden surgir, y de hecho lo hacen, en un contexto totalmente interno (por ejemplo, transacciones entre contribuyentes residentes vinculados), las disposiciones sobre precios de transferencia consideran predominantemente transacciones internacionales (transfronterizas). Por lo tanto, a la hora de considerar un marco legal para los precios de transferencia, se requiere que se haga referencia tanto a legislaciones internas como también al marco legal internacional pertinente. A continuación se presenta un panorama general sobre la función de la legislación interna, los tratados fiscales y demás recursos internacionales pertinentes, tales como las Directrices en materia de Precios de Transferencia de la OCDE de 2010 y el “Manual Práctico sobre Precios de Transferencia para Países en vías de Desarrollo” de las Naciones Unidas (2013).

3.3.1 LEGISLACIÓN INTERNA

La regulación de los precios de transferencia a los efectos de tributación directa, requiere que existan disposiciones en la legislación fiscal interna. Mientras los estados soberanos son, en teoría, libres de adoptar la legislación que crean conveniente para tales efectos, dicha libertad podría estar restringida por obligaciones internacionales y generalmente está influenciada por una variedad de factores económicos y las prácticas de otros países. En el caso de los precios de transferencia, no existe ningún organismo internacional ni documento internacional específico referente a los precios de transferencia (como en el caso de la valoración en aduana), sin embargo, existe una gran red de tratados bilaterales sobre tributación (ver a continuación) y una variedad de recursos orientativos (ver a continuación) que han sido elementos claves para moldear una legislación interna sobre precios de transferencia.

Al día de hoy, los países se han inclinado por adoptar disposiciones relativamente homogéneas en su legislación tributaria referente a los precios de transferencia, la cual es una legislación de acuerdo con el principio de plena competencia y, en la mayoría de los casos, en consonancia con los conceptos claves desarrollados en las Directrices de la OCDE sobre precios de

transferencia (ver a continuación).⁵ Mientras que los conceptos subyacentes son generalmente los mismos, es común encontrar diferencias en las disposiciones internas. Ejemplos de diferencias comunes abarcan: el alcance de las disposiciones (por ejemplo, la definición de partes vinculadas y los tipos de transacciones que se incluyen) y los requisitos administrativos (por ejemplo, requisitos para la documentación sobre precios de transferencia).

3.3.2 TRATADOS TRIBUTARIOS

La **doble tributación**⁶ es generalmente considerada un obstáculo para los negocios internacionales y las inversiones. Por lo tanto, con el fin de incentivar el comercio y las inversiones, los países se han esforzado por evitar o eliminar los casos de doble tributación a través de **tratados tributarios**. Estos tratados (en su mayoría bilaterales) son acuerdos entre las partes contratantes (los estados) sobre la adjudicación de los derechos tributarios (por ejemplo, hasta qué punto se pueden reducir los impuestos en casos puntuales), entre otras cosas (como el intercambio de información y otros procedimientos administrativos). La cantidad de tratados tributarios, sin duda, está en crecimiento - actualmente hay más de 3000 vigentes.

En cuanto a los precios de transferencia, los tratados tributarios le permiten al contribuyente tener cierto grado de certeza sobre el tratamiento de sus transacciones de partes vinculadas, ya que se limita la aplicabilidad de la legislación tributaria interna de los estados contratantes y se brinda un marco legal internacional para evitar y eliminar la doble tributación económica. Los tratados tributarios que incorporan disposiciones basadas en el Artículo 9(1) de los modelos de la OCDE y Naciones Unidas (ver a continuación), hasta donde sea aplicable a una transacción o conjunto de transacciones específico, establecen el principio de plena competencia como el "límite" para la aplicabilidad de las disposiciones tributarias internas de cada estado contratante sobre precios de transferencia.

Artículo 9 del Convenio Modelo de la OCDE sobre Tributación de la Renta y del Capital (2010)

1. En el caso que:
 - a) Una empresa de un Estado Contratante participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado Contratante, o
 - b) Las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante, y en cada uno de los casos se imponen o establecen condiciones entre las dos empresas en su relación comercial o financiera, las cuales difieren de las que se establecerían si fuesen empresas independientes, entonces toda la renta que, salvo por esas condiciones, se

⁵ Al momento de redactar este capítulo, la excepción es Brasil. Ver el Capítulo 10.2 del Manual sobre Precios de Transferencia de Naciones Unidas (2013) para tener una idea general sobre la posición de Brasil referente a los precios de transferencia.

⁶ La doble tributación puede ser jurídica (tributación de una misma renta en manos de una persona por más de un estado) o económica (tributación de la misma renta en manos de dos personas diferentes).

hubiera devengado a una de las empresas, pero, por motivo de tales condiciones, no se ha devengado, podrá ser incluida en la renta de dicha empresa y gravada apropiadamente.

2. En el caso que un Estado Contratante incluya en la renta de una empresa de ese Estado (y le aplique los impuestos correspondientes) la renta sobre la cual una empresa del otro Estado Contratante ha sido gravada en ese otro Estado y la renta incluida de esta manera es la renta que se hubiera devengado a la empresa del primer Estado mencionado si las condiciones pactadas entre ambas empresas hubieran sido las mismas que se hubieran pactado si fuesen empresas independientes, entonces ese otro Estado deberá realizarle un ajuste apropiado a la totalidad de los impuestos gravados sobre dicha renta. Al determinar dicho ajuste, se deberá considerar apropiadamente las demás disposiciones de este Convenio y, si fuese necesario, las autoridades competentes de los Estados Contratantes deberán consultarse entre sí.

Los tratados tributarios generalmente no son considerados para crear poderes tributarios adicionales a los que se brindan en la legislación interna de cada estado contratante, sino que su función es poner limitaciones en los poderes tributarios de los estados contratantes de acuerdo con la distribución de derechos tributarios que se pacta según el tratado. La opinión mayoritaria sostiene, por lo tanto, que el Artículo 9 de un tratado tributario en sí mismo no constituye una base legal suficiente para que una administración fiscal realice un ajuste en los precios de transferencia (un “ajuste primario”) y se exige que haya un fundamento legal interno para que una administración fiscal realice tal ajuste (Lang 2010). La función de lo dispuesto en un tratado de acuerdo con el Artículo 9(1) es, por lo tanto, proporcionar a los contribuyentes un grado de certeza sobre el tratamiento de las operaciones con su parte relacionada que entran dentro de su alcance y proporcionar cierto nivel de protección contra la doble tributación económica.

A pesar de que el Artículo 9 se titula “empresas asociadas”, el concepto no es definido más allá de la referencia a participar “directa o indirectamente en la dirección, control o capital” y tampoco los modelos ni los comentarios brindan una comprensión detallada sobre cuándo es considerado que se cumple tal criterio. Según lo dispuesto en el Artículo 3(2) de los modelos, cuando un término no es definido, puede ser necesario remitirse a la legislación interna de los países, lo cual podría generar un conflicto de interpretaciones.⁷

Las disposiciones de tratados tributarios basadas en el Artículo 9(2) de los modelos de la OCDE y Naciones Unidas, presentan mecanismos para compensar la doble tributación económica que surge del ajuste de los precios de transferencia de acuerdo con el principio de plena competencia. El mecanismo para compensar la doble tributación económica según el Artículo 9(2) es generalmente denominado ajuste correspondiente (o “ajuste correlativo” según el modelo de Naciones Unidas) y generalmente implica que el otro estado contratante realice un ajuste a la carga tributaria que se impone para poder así compensar la doble tributación económica.

⁷ Como las definiciones en las legislaciones internas de los países pueden diferir, y de hecho lo hacen, pueden surgir situaciones en las que los estados contratantes tienen distintas posiciones sobre la aplicabilidad del artículo, posiblemente resultando en instancias de doble tributación económica sobre la que no puede brindarse una solución clara o explícita (Rotondaro 2000). En la práctica, la ocurrencia estas situaciones es mínima.

Los tratados tributarios, usualmente, contienen otros artículos que son importantes para los precios de transferencia. Por ejemplo, los artículos pertinentes del modelo de la OCDE son: el Artículo 25 (Procedimiento de Acuerdo Mutuo) (véase a continuación) y el Artículo 26 (Intercambio de Información) en conjunto con otros artículos que hacen referencia al principio de plena competencia (por ejemplo, Artículos 7, 11 y 12).⁸

3.3.3 DIRECTRICES DE LA OCDE SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, que constituyen la referencia orientativa más predominante en dicha materia, ofrecen asistencia a los grupos MNE y a las administraciones tributarias con relación a la aplicabilidad del principio de plena competencia. La versión de 2010 de estas directrices comprende 9 capítulos que abarcan varios asuntos relacionados con los precios de transferencia. Las directrices son actualizadas periódicamente para poder abordar nuevos temas de interés o para reflejar de mejor manera los avances en las prácticas de precios de transferencia.

Las directrices no son un instrumento legal per se y, por lo tanto, la relevancia legal y práctica que tengan podrá variar significativamente de un país a otro y dependerá de la aplicabilidad del tratado tributario que contenga un artículo sobre empresas asociadas basado en el Artículo 9 del modelo de convención tributaria de la OCDE o Naciones Unidas (mencionado anteriormente).

Cuando sea aplicable un tratado tributario que contenga un artículo sobre empresas asociadas basado en el Artículo 9 del modelo de convención tributaria de la OCDE o Naciones Unidas, usualmente, a la hora de aplicar dicho artículo, se hará referencia a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE (por ejemplo, durante el procedimiento de un acuerdo mutuo). Con respecto a esto, el Párrafo 1 del comentario relativo al Artículo 9 del modelo de la OCDE señala que las directrices representan *“principios acordados internacionalmente y [brindan] lineamientos para la aplicación del principio de plena competencia del cual [el Artículo 9] es la expresión acreditada”*. Sin embargo, esta referencia se hace en el comentario relativo al modelo, el estatus del cual podrá variar significativamente de un país a otro y es tema de debate.

En los países miembros de la OCDE, el Consejo de la OCDE ha recomendado que las administraciones tributarias se guíen según las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE e incentiva a que los contribuyentes las sigan (OCDE 2010b). En algunos países miembros de la OCDE, el estatus de las directrices es claro ya que se hace referencia explícita a estas en la legislación (por ejemplo, Australia, Reino Unido, Irlanda), mientras que en otros países, a pesar de que tienen una relevancia práctica innegable, su relevancia en el marco legal ya no es tan clara.⁹ Sin importar que exista o no dicha referencia en la legislación interna, se

⁸ Por ejemplo, el Artículo 7 (Renta Comercial) requiere que la renta asignada a un establecimiento permanente sea determinada de acuerdo con el principio de plena competencia, y el Artículo 11 (Intereses) y el Artículo 12 (Cánones) están formulados para aplicarse solamente a la cantidad de intereses o cánones de plena competencia.

⁹ Por ejemplo, en Australia, en el caso SNF (Australia) Pty Ltd v FC of T [2010] FCA 635, Middleton J. observó (Párrafo 58) que se refirió a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE de 1995 como una referencia conveniente a los distintos métodos que han sido adoptados o referidos al momento de determinar la consideración de plena competencia, pero que tales directrices “...no le imponen a un Tribunal cuál es el método apropiado, sino que solamente son lo que pretenden ser, directrices”. En este sentido, distinguió entre la legislación

considera que las directrices cumplen una gran función persuasiva en los países miembros de la OCDE y es común que en la práctica las administraciones tributarias y el sector privado hagan referencia a ellas.

En los países que no pertenecen a la OCDE la situación no es tan clara. En varios de estos países, como el caso de Albania, Georgia, Namibia, Filipinas, Serbia y Sudáfrica, la legislación o las pautas administrativas refieren implícita o explícitamente a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, lo cual deja en claro la relevancia que tienen. Sin embargo, en muchos otros países que no son miembros de la OCDE, no existe ninguna referencia a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE a pesar de que en varios casos la legislación interna relativa a los precios de transferencia está basada en gran parte sobre el contenido dispuesto en las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE.

En muchos países, a pesar de que en la legislación interna y en la aplicabilidad de un tratado tributario no existen referencias a las directrices, en cierta medida los contribuyentes, administraciones tributarias e incluso el poder judicial las consideran como un importante recurso de referencia. De acuerdo con Alnashir Visram J. en *Unilever Kenya Ltd v. Commissioner of Income* (Apelación del Impuesto sobre la Renta 752/753 de 2003) KENYA “...sería imprudente para un tribunal dejar de lado los principios comerciales aceptados internacionalmente siempre y cuando estos no difieran con nuestra propia legislación. Hacer lo contrario significaría una perspectiva muy limitada”. Si en un país no existen leyes o pautas que claramente entren en conflicto, es por lo tanto razonable asumir que las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE ejercerán una gran influencia sobre las prácticas de precios de transferencia en ese país.

3.3.4 MANUAL PRÁCTICO DE LAS NACIONES UNIDAS

El Comité de Expertos de Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, en su sesión anual de 2009 formó el “Subcomité sobre Precios de Transferencia - Cuestiones Prácticas”. Al subcomité se le encargó la tarea de realizar un manual práctico sobre precios de transferencia basándose en los siguientes principios (Naciones Unidas 2012):

- (a) Debe reflejar la funcionalidad del Artículo 9 del Convenio Modelo de Naciones Unidas y el principio de plena competencia allí dispuesto, y ser coherente con los comentarios pertinentes del Convenio Modelo de Naciones Unidas;
- (b) Debe reflejar las realidades para países en vías de desarrollo en las etapas correspondientes del desarrollo de sus capacidades;
- (c) Debe prestarse especial atención a la experiencia de otros países en vías de desarrollo;
- (d) Debe recurrir al trabajo realizado en otros foros.

En la versión inicial del prólogo al manual, se expresa que las directrices son “un manual práctico más que un modelo legislativo”, que “un ‘valor agregado’ del manual debe ser su practicidad...” y que al desarrollar el manual “se buscó la coherencia con las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE” (Naciones Unidas 2012). Durante la sesión de octubre de

australiana sobre precios de transferencia la cual (hasta ese momento) no contenía referencia alguna a las directrices, y la legislación del Reino Unido donde se hace referencia explícita a las directrices. Australia, desde entonces, ha revisado su legislación relativa a los precios de transferencia.

2012 el Comité de Expertos aprobó la versión inicial del manual práctico presentada y la versión final fue publicada en mayo de 2013. El manual es descrito como “...un trabajo en movimiento, el cual, no obstante, irá mejorando y creciendo con el paso del tiempo a través de distintas experiencias y conocimientos” (Naciones Unidas 2012).

Si bien se prevé que el manual cumplirá un rol predominante en el desarrollo de las prácticas relativas a los precios de transferencia y en las economías en vías de desarrollo que están evolucionando, al igual que las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, no es un instrumento legal. Su estatus e influencia dependerá, por lo tanto, de las referencias de la legislación interna y las prácticas de cada país, teniendo en cuenta que el manual no fue adoptado por consenso de todos los países de Naciones Unidas, sino por el Comité de Expertos (compuesto por 25 miembros designados por gobiernos, pero que actúan según su capacidad personal como expertos).

3.3.5 OTROS

Además de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE y el Manual Práctico de Naciones Unidas existen otros recursos orientativos internacionales y regionales que pueden ser pertinentes para un país particular. Estos abarcan la convención de arbitraje de la Unión Europea y varios instrumentos cuasilegales e informes preparados por el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia (EUJTPF)¹⁰ avalados por la Comisión Europea y el paquete de documentación de precios de transferencia y las pautas operativas sobre procedimientos de acuerdos mutuos de la Asociación del Pacífico de Administradores Tributarios (PATA)¹¹.

3.4 EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA Y SU APLICACIÓN EN LA PRÁCTICA

Esta sección brindará un panorama general sobre el principio de plena competencia y su aplicación en la práctica. Se explicará particularmente el concepto fundamental de **comparabilidad**, junto con los **métodos de precios de transferencia**. Esta sección toma como referencia, en gran parte, a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, remitiéndose, si corresponde, al Manual Práctico sobre Precios de Transferencia de Naciones Unidas y a enfoques específicos que sean comúnmente observados en la práctica.

3.4.1 PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA

El principio de plena competencia requiere que las condiciones (precios, márgenes de beneficio, etc.) en una transacción entre partes vinculadas sean iguales a las que se hubieran establecido entre dos partes independientes en una transacción similar en condiciones similares. Este principio puede ser expresado y aplicado de varias maneras¹², sin embargo, la

¹⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum

¹¹ Australia, Canadá, Japón y Estados Unidos

¹² La legislación sobre precios de transferencia de varios países utiliza términos como “precio de mercado” o “valor justo de mercado”. Cuando se utilizan en un contexto similar, estos términos generalmente son interpretados como equivalentes o similares al principio de plena competencia. No obstante, debemos observar que los términos “precio de mercado” o “valor justo de mercado” utilizados en valoraciones financieras, etc. son conceptos diferentes al del principio de plena competencia.

expresión generalmente referida es la que se estipula en el Artículo 9(1) de los tratados tributarios modelo de la OCDE y Naciones Unidas, los cuales establecen lo siguiente:

“...las condiciones establecidas o impuestas entre dos empresas en su relación comercial o financiera, las cuales difieren de aquellas que se determinarían entre dos empresas independientes, por lo que la renta que hubiera devengado, salvo por esas condiciones, a una de las empresas, pero que debido a esas condiciones, no ha devengado, podrá ser incluida en la renta de esa empresa y ser gravada consecuentemente”.

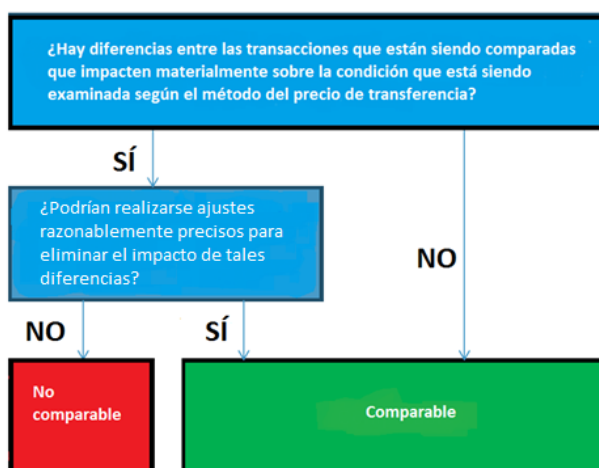
En resumen, el principio de plena competencia exige que las partes vinculadas fijen los precios de sus transacciones con la otra parte como si fueran dos partes totalmente independientes actuando como tales.

3.4.2 COMPARABILIDAD

La aplicabilidad del principio de plena competencia se basa en la comparación de las condiciones en una transacción entre partes vinculadas con las condiciones en transacciones “comparables” entre partes independientes. Este enfoque necesariamente requiere la identificación de transacciones comparables y, por lo tanto, un análisis de comparabilidad. Esto significa que se comparan las condiciones establecidas en una transacción entre las partes vinculadas (**transacción vinculada**) con las condiciones establecidas en transacciones entre partes independientes (**transacciones no vinculadas**) que resultan ser comparables.

De acuerdo con las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, el Manual Práctico de Naciones Unidas y la legislación/pautas de la mayoría de los países con normas desarrolladas sobre precios de transferencia, la comparabilidad a los efectos de la aplicación del principio de plena competencia, no requiere que las transacciones que son comparadas sean idénticas. Lo que sí requiere la comparabilidad es que ninguna de las diferencias entre las transacciones que están siendo comparadas afecte materialmente la condición que está siendo examinada en la metodología del precio de transferencia que será aplicada (por ejemplo, el precio o el margen de beneficio); o, que cuando existan tales diferencias, podrán realizarse ajustes razonablemente precisos (**ajustes de comparabilidad**) para eliminar el impacto de tales diferencias en la condición que está bajo revisión.

Figura 4.1 - Tabla del Flujo de Comparabilidad



Factores de Comparabilidad

Para determinar si existen o no diferencias entre las transacciones que están siendo comparadas que impactan materialmente sobre la condición que se está examinando, las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE (2010) y el Manual Práctico de Naciones Unidas (2013) identifican 5 **factores de comparabilidad** que es importante considerar.

- Características del producto o servicio
- Análisis funcional
- Términos contractuales
- Circunstancias económicas
- Estrategias comerciales

Estos cinco factores de comparabilidad son directa o indirectamente mencionados en la legislación/pautas de la mayoría de los países con normas establecidas de precios de transferencia.

Características del producto o servicio

Las características de un producto o servicio particular impactan sobre el valor atribuido a este en el mercado. Es por esto que se deben tener en cuenta las características de los productos y/o servicios en las transacciones que se comparan para poder determinar si existen o no diferencias que impacten materialmente sobre la condición examinada y, si las hay, determinar si se pueden realizar los ajustes correspondientes para eliminar el impacto. En la tabla que sigue a continuación se brindan ejemplos de las características que podría ser importante considerar.

| Características del producto o servicio - ejemplos de características | |
|--|--|
| Bienes tangibles | <ul style="list-style-type: none">• Características físicas• Calidad y fiabilidad• Disponibilidad y volumen del suministro |
| Servicios | <ul style="list-style-type: none">• Naturaleza de los servicios• Alcance de los servicios |
| Bienes intangibles | <ul style="list-style-type: none">• Forma de la transacción (por ejemplo, venta o licencia)• Tipo de bien (por ejemplo, una patente, marca o <i>know-how</i>)• Duración y grado de protección• Beneficios anticipados del uso |

Fuente: Párrafo 1.39 de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE (2010)

Análisis Funcional

En la medida en que el análisis de comparabilidad es considerado el pilar del principio de plena competencia, el análisis funcional (que comprende un análisis de las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados) podría considerarse como el pilar del análisis de comparabilidad. Cuando partes independientes acuerdan una transacción, los precios pactados generalmente reflejarán las funciones realizadas por las respectivas partes, los

riesgos que conllevan y los activos que deben utilizar. Por ejemplo, cuantas más funciones realice una parte, mayores serán los riesgos asumidos y mayor será el valor de los activos utilizados con relación a una transacción, por lo que mayor será la remuneración que se espera recibir con relación a esta. Como resultado, la remuneración de una parte y, por lo tanto, su potencial de renta, generalmente estará correlacionada con las funciones que realice, los riesgos que asuma y los activos que utilice. En la tabla que sigue a continuación se detallan funciones, activos y riesgos que deben ser tenidos en cuenta.

| Análisis funcional - ejemplos de funciones, activos y riesgos | |
|--|---|
| Funciones | <ul style="list-style-type: none"> • Diseño • Fabricación • Montaje • Investigación y desarrollo • Mantenimiento • Compra • Distribución • Marketing • Publicidad • Transporte • Financiación • Administración |
| Activos | <ul style="list-style-type: none"> • Planta y equipos • Intangibles de valor • Activos financieros <p><u>Observación:</u> la edad, el valor de mercado, la ubicación, la protección de derechos de propiedad, etc. también deberán ser considerados junto con la titularidad legal, económica y beneficiaria de los intangibles de valor.</p> |
| Riesgos | <ul style="list-style-type: none"> • Riesgos de mercado tales como las fluctuaciones de precios de entrada y salida • Riesgos de pérdida asociados con la inversión y uso de bienes, plantas y equipos • Riesgos de éxito o fracaso en la investigación y el desarrollo • Riesgos financieros tales como aquellos causados por la tasa de cambio monetario y la variabilidad de la tasa de intereses • Riesgos crediticios |

Fuente: Párrafos 1.43-1.50 de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE 2010

Un análisis funcional no es solo necesario para evaluar la comparabilidad sino que también es útil para poder caracterizar de forma precisa las transacciones y para seleccionar el método de precio de transferencia adecuado y la parte examinada, cuando corresponda (ver a continuación).

En la práctica, llevar a cabo un análisis funcional normalmente requiere la recopilación de mucha información e investigación y análisis exhaustivos. Generalmente, se utilizan varias fuentes de información para realizar un análisis funcional, que incluyen, de modo no taxativo:

- Entrevistas a empleados (esto muchas veces no es posible con respecto a comparables externos)
- Investigación en internet (sitios web de las empresas y sitios web de industrias/especialistas)
- Información en bases de datos registradas
- Revisión de informes anuales, estructuras organizacionales y legales, contratos pertinentes, informes de industria, artículos de noticias

Términos contractuales

Cuando partes independientes operan entre sí, los términos contractuales que se acuerden influenciarán la distribución de funciones y riesgos entre las partes y, como resultado, la remuneración de las partes. De esta manera, los términos contractuales que se aplicarán a las transacciones que se comparan requerirán un análisis para poder determinar si hay diferencias que puedan afectar la comparabilidad.

Cuando se hayan celebrado contratos formales, es importante chequear que los términos del contrato se cumplan en la práctica. Cuando esto no suceda, la conducta de las partes brindará una base más fiable para la comparación. En el caso que no existan acuerdos contractuales, a los efectos de los precios de transferencia, puede que los términos deban ser deducidos de las relaciones económicas de las partes y su conducta, tal como se refleja, por ejemplo, a través de la correspondencia y la comunicación entre las partes.

Ejemplos de términos contractuales que podrían influir sobre el precio o margen incluyen, de modo no taxativo:¹³

- Diferencias en las condiciones de pago (por ejemplo, pago total a 30 días en comparación con pago total a 90 días)
- Condiciones del envío (p. ej. FOB, en comparación con CFR (costo y flete) o CIF)
- Área geográfica, exclusividad, duración con relación a la autorización de los intangibles
- Moneda, seguridad y opciones de compra y reembolso referente a transacciones financieras

Circunstancias Económicas

En las transacciones entre partes independientes, las circunstancias económicas (incluido el mercado donde se lleva a cabo la transacción) que enmarcan la transacción pueden tener una gran influencia sobre la fijación de precios. Por ejemplo, el precio pagado por las mismas mercancías o servicios puede diferir significativamente entre las áreas geográficas o la industria (o subindustria) en las que ocurren. Sin embargo, el hecho de que estas diferencias en las circunstancias económicas tengan un impacto material sobre la condición que está siendo examinada, dependerá de los hechos y circunstancias particulares.

¹³ Ver Párrafos 1.52-1.54 de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE 2010.

Por ejemplo, para algunos productos y servicios han surgido mercados globales, por lo que la zona geográfica podría no tener ningún impacto o tener un impacto limitado en la fijación del precio.¹⁴ Sin embargo, para muchos productos y servicios las diferencias en el tamaño del mercado, la competencia y la regulación, por ejemplo, pueden tener un gran impacto sobre la fijación del precio a nivel regional o de un país específico.

A continuación se detallan, de forma no taxativa, ejemplos de circunstancias económicas que deben ser consideradas.¹⁵

- Zona geográfica
- Tamaño del mercado
- Barreras de entrada
- Nivel del mercado (mayorista, minorista, etc.)
- Competencia
- Existencia y disponibilidad de productos sustitutos
- Localización de costos específicos
- Regulaciones gubernamentales
- Condiciones económicas de la industria
- Poder adquisitivo de los consumidores
- Ciclos económicos, comerciales o del producto

Estrategias comerciales

Cuando las partes de una transacción (o grupo de transacciones) adoptan estrategias comerciales específicas, la fijación del precio podría verse afectada significativamente. Tales estrategias incluyen, entre otras, penetración del mercado, expansión del mercado, mantenimiento del mercado y estrategias de diversificación.

Análisis de Comparabilidad en la Práctica

El objetivo del análisis de comparabilidad, además de lograr identificar y analizar los elementos económicamente significativos de una transacción vinculada, es identificar las transacciones no vinculadas que son suficientemente comparables con las transacciones vinculadas que están bajo revisión para así poder aplicar un método de precio de transferencia y determinar un precio o margen de plena competencia, o, más comúnmente, un rango de precios o márgenes (ver a continuación).

El proceso que efectivamente se adopte en la práctica dependerá de los hechos particulares y circunstancias de cada caso y de los recursos que se dispongan. Las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE (2010) establecen un proceso típico de 9 pasos que se considera una buena práctica a este respecto. El capítulo sobre “análisis de comparabilidad” del Manual

¹⁴ Ver, por ejemplo: Commissioner of Taxation v SNF Australia Pty Ltd 2011 ATC 20-265 (Australia) donde Ryan, Jessup y Perram JJ encontraron que las pruebas “...señalaban la existencia de un mercado global” y que “manteniéndose al margen de las pruebas esta conclusión no sería para nada sorprendente: los productos en cuestión eran químicos industriales de alto volumen utilizados en las industrias mundiales e inherentemente transportables. Resulta difícil entender cómo el mercado no podría ser global”.

¹⁵ Ver Párrafos 1.55-1.58 de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE 2010.

sobre Precios de Transferencia de Naciones Unidas proporciona un proceso similar a este con diferencias mínimas.

Análisis de Comparabilidad: el proceso típico de 9 pasos establecido en las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE (2010)

- **Paso 1:** *Determinación de los años que se abarcarán.*
- **Paso 2:** *Análisis general de las circunstancias del contribuyente.*
- **Paso 3:** *Comprensión de las transacciones vinculadas bajo revisión, en función de un análisis funcional particular, para así poder seleccionar la parte examinada (si es necesario), el método de precios de transferencia más apropiado según el caso, los indicadores financieros que serán examinados (en el caso del método de beneficio transaccional) e identificar cuáles son los factores de comparabilidad significativos que deben ser considerados.*
- **Paso 4:** *Revisión de comparables internos existentes, si los hay.*
- **Paso 5:** *Determinación de las fuentes disponibles de información sobre comparables externos, donde se debe considerar dichos comparables externos y su fiabilidad relativa.*
- **Paso 6:** *Selección del método de precios de transferencia más apropiado y, dependiendo del método, determinación del indicador financiero pertinente (por ejemplo, determinación del indicador del beneficio neto correspondiente en el caso de un método de margen neto de la transacción).*
- **Paso 7:** *Identificación de los comparables potenciales: determinación de las características principales que debe cumplir una transacción no vinculada para ser considerada como potencialmente comparable, según los factores pertinentes que se identifican en el Paso 3 y de acuerdo con los factores de comparabilidad que se estipulan en los Párrafos 1.38-1.63.*
- **Paso 8:** *Determinación y realización de los ajustes de comparabilidad, si corresponde.*
- **Paso 9:** *Interpretación y uso de la información recopilada, determinación de la remuneración de plena competencia.*

Fuentes de Información Comparable

La aplicación del principio de plena competencia es relativamente flexible con relación a las fuentes de información en las que se puede confiar, con las restricciones generalmente aceptadas de que la información debe estar públicamente disponible (ver a continuación), las transacciones deben ser entre partes no vinculadas y deben cumplir con las normas de comparabilidad (mencionadas anteriormente).

En términos generales, existe una gran diferencia entre los denominados “comparables internos” y los “comparables externos”.

- **Comparables internos:** transacciones comparables que se realizan entre una parte de la transacción vinculada y una parte independiente.

- **Comparables externos:** transacciones comparables que se realizan entre dos partes independientes, que no están asociadas entre sí o con la parte de la transacción vinculada.

Los comparables internos, si los hay, pueden tener una relación más directa con la transacción que está siendo examinada. Además, probablemente la información necesaria para realizar el análisis de comparabilidad estará más a disposición y completa. Como resultado, los comparables internos son más fáciles y menos costosos de identificar y de obtener información con relación a estos, en comparación con los comparables externos. Sin embargo, como la mayoría de los grupos MNE están muy integrados, los comparables internos no son comunes en la práctica. Generalmente, cuando una entidad participa en transacciones no vinculadas que son potencialmente comparables, estas transacciones no vinculadas, al ser examinadas en detalle, no cumplen con las normas de comparabilidad. Esto generalmente se debe a diferencias en los factores de comparabilidad tales como: nivel del mercado, mercado geográfico, términos contractuales y cantidades vendidas o compradas.

Existen varias fuentes de información que pueden utilizarse para identificar y obtener información sobre comparables externos. La disponibilidad de dicha información, sin embargo, dependerá de diversos factores que incluyen: el tipo de transacción examinada, la metodología aplicada y, si corresponde, el país (o región) en donde se ubica la parte que está siendo examinada. Las fuentes de información más comúnmente utilizadas comprenden bases de datos comerciales (las cuales recopilan la información públicamente disponible en formatos de búsqueda más accesibles), entidades gubernamentales que recopilan y publican estados financieros de entidades locales según la normativa legal, sitios web de las empresas e internet en general (que puede utilizarse, por ejemplo, para obtener copias de informes anuales e información general sobre las actividades y estrategias comerciales de las empresas). Estas fuentes de información son utilizadas tanto por contribuyentes como por las administraciones tributarias.¹⁶

3.4.3 MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE establecen cinco métodos de precios de transferencia a los que se puede recurrir para “determinar si las condiciones impuestas en las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son coherentes con el principio de plena competencia” (OCDE 2010):

- Método del precio libre comparable (CUP)
- Método del precio de reventa (Resale price)
- Método del costo adicionado (Cost plus)
- Método del margen neto de la transacción (Transactional net margin)

¹⁶ Por ejemplo, en su Anuncio e Informe sobre el Acuerdo Anticipado de Precios (29 de marzo de 2011) el Servicio de Impuestos Internos de EE.UU. divulgó que utilizan (con distintos grados de frecuencia) las siguientes fuentes de información comparable: Compustat, Disclosure; Mergent; Worldscope; Amadeus; Moody's; Australian Business Who's Who; Capital IO; Global Vantage; SEC; Osiris; Japan Accounts and Data on Enterprises (JADE); y “otras”. <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/2010statutoryreport.pdf>

- Método de reparto del beneficio (Profit split)

Los primeros tres métodos son conocidos comúnmente como “los métodos tradicionales de la transacción” mientras que los últimos dos son denominados “los métodos de beneficio de la transacción”. A estos métodos, o a las instancias de uso de estos, se hace referencia en el Manual Práctico de las Naciones Unidas (2013) y en la legislación interna o pautas administrativas de la mayoría de los países con precios de transferencia establecidos. En las Directrices de la OCDE también se hace referencia al uso de otros métodos para establecer los precios de transferencia, siempre que los resultados sean coherentes con el principio de plena competencia. El uso de otros métodos puede ser aceptable o no dependiendo de la legislación interna aplicable.

A continuación se da una breve explicación de cada método en particular.

Método del precio libre comparable (CUP)

El método CUP compara el precio cobrado en una transacción vinculada con los precios cobrados por mercaderías o servicios comparables (que incluye proporcionar financiación y activos intangibles) en transacciones no vinculadas. Cuando los precios difieren, esto puede significar que las condiciones en la transacción vinculada no cumplieron con la plena competencia.

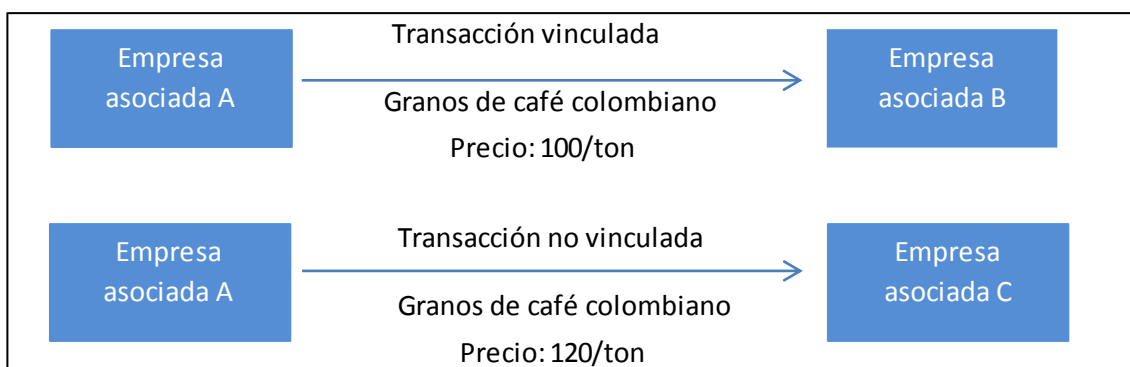
Esta comparación de precios puede hacerse entre transacciones internas no vinculadas o transacciones externas no vinculadas (mencionadas anteriormente), dependiendo de la existencia de tales transacciones y la disponibilidad de información relacionada. La condición que se examina cuando se aplica el método CUP es el precio de los productos o servicios (que incluye proporcionar financiación y bienes intangibles). De esta manera, cuando se evalúa la comparabilidad es importante considerar que hasta las más mínimas diferencias de comparabilidad pueden tener un impacto material sobre la condición que se está analizando. A este respecto, el estándar de comparabilidad requerido para aplicar el método CUP es alto en relación con los demás métodos de precios de transferencia.

Las ventajas principales del método CUP son el hecho de que precio real en la transacción es objeto de comparación/análisis y que no es un análisis unilateral (no se requiere que se seleccione una parte examinada; ver a continuación). Sin embargo, dado que la aplicación de este método requiere información detallada sobre la transacción que a veces no es de acceso público, en ausencia de comparables internos, la aplicación de este método puede resultar muy difícil en la práctica. Incluso cuando existan transacciones internas, es habitual que no sean comparables, como, por ejemplo, que hayan sido acordadas en distintos niveles del mercado o entre partes que están en mercados geográficos distintos.

Ejemplos típicos del método CUP aplicado satisfactoriamente en la práctica incluyen, entre otros:

- Casos donde existen comparables internos (bienes tangibles, servicios, tasas de cánones, etc.)
- Transacciones de mercancías (*commodities*)
- Transacciones financieras (tasas de intereses sobre préstamos, etc.)

ILUSTRACIÓN DEL MÉTODO CUP



En primer lugar, es necesario determinar si la transacción no vinculada (venta de A a C) es comparable con la transacción vinculada (venta de A a B). Esto se hará mediante un análisis de comparabilidad (revisión de los cinco factores de comparabilidad).

Podría ser que la diferencia entre los precios de ambas transacciones refleje una diferencia en relación con uno de los factores de comparabilidad (por ejemplo, una función o riesgo adicional asumido por A en su transacción con C, en comparación con su transacción con B). Si tal fuese el caso, los efectos de tal diferencia deberían ser, en la mayor medida posible, eliminados a través de un ajuste de comparabilidad.

Si las dos transacciones son comparables, la diferencia de precio podría indicar que la transacción vinculada no cumple con la plena competencia y la administración tributaria que está auditando a la empresa A debería considerar un ajuste en el precio de transferencia equivalente a 20/ton.

Fuente: Secretaría de la OCDE, Métodos de Precios de Transferencia (2010).

Método del precio de reventa

El método del precio de reventa tiene como punto de partida el precio al cual el producto que es objeto de una transacción vinculada es revendido a una empresa independiente (“precio de reventa”), el cual luego es reducido en un margen de beneficio bruto apropiado (“margen del precio de reventa”) para poder determinar el precio de plena competencia. El margen del precio de reventa apropiado es determinado por referencia a los márgenes brutos (ver apéndice 1) en las transacciones no vinculadas comparables. Es primordial que haya una coherencia en la contabilidad para que la aplicación de este método sea fiable.

Precio de Plena Competencia = Precio de Reventa x (1-Margen del Precio de Reventa)

donde Margen del Precio de Reventa = Margen de Beneficio Bruto, definido como la relación del beneficio bruto a los ingresos.

La condición que se examina cuando se aplica este método es el margen del precio de reventa que gana el revendedor del producto, por lo que es un método unilateral que requiere la selección de una parte examinada (ver a continuación). Como el punto de partida para aplicar el método del precio de reventa es el precio de reventa, la parte examinada necesariamente debe ser la parte que compra el producto en una transacción vinculada y que luego lo revende.

El margen del precio de reventa representa el margen que un revendedor del producto correspondiente pretende lograr para poder cubrir los gastos operativos, teniendo en cuenta las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos. El margen del precio de reventa apropiado puede determinarse por referencia a los márgenes de beneficio bruto obtenidos en una transacción interna no vinculada comparable o por referencia a los márgenes de beneficio bruto obtenidos por las partes independientes en una transacción externa no vinculada comparable. Los márgenes del precio de reventa comparables pueden utilizarse ya sea como una comparación para probar el cumplimiento del principio de plena competencia o como un punto de referencia para fijar los precios en las transacciones vinculadas.

Cuando se evalúa la comparabilidad a los efectos de aplicar el método del precio de reventa, es importante considerar que las diferencias mínimas en las características del producto pueden no afectar materialmente la condición que está siendo examinada (el margen del precio de reventa) ya que, por ejemplo, las diferencias menores del producto tienen más posibilidades de impactar materialmente sobre el precio que el margen de beneficio. Sin embargo, la comparabilidad funcional es muy importante, ya que la premisa principal que subyace al método del precio de reventa es que las partes con perfiles funcionales comparables (considerando activos y riesgos) serán compensadas de forma similar.

Las ventajas principales de este método son que, como la condición que está siendo examinada está al nivel del margen bruto, hay menor posibilidad de que las variables no relacionadas con el precio de transferencia en la transacción controlada tengan un efecto (en comparación con el método del margen neto de la transacción, a continuación), el hecho de que el punto de partida es un precio independiente (esto es, el precio de reventa) y la disponibilidad relativa de información comparable en relación con el método CUP (mencionado anteriormente). No obstante, el método del precio de reventa es unilateral y, por lo tanto, requiere la selección de una parte examinada. Como solo se examina a una parte de la transacción, existe la posibilidad de que el margen de reventa de plena competencia para una parte provoque un resultado extremo para la otra parte de la transacción controlada (es decir, una pérdida o ganancia extrema). Como los datos del margen bruto pueden no ser informados y si hay diferencias en el tratamiento contable que no puedan ser ajustadas apropiadamente, entonces pueden no estar disponibles o ser considerados no apropiados para la aplicación de este método (ver a continuación). Como resultado, la disponibilidad de datos fiables sobre el margen bruto a los efectos de aplicar el método del precio de reventa podría ser un problema en la práctica.

Los ejemplos típicos de la aplicación satisfactoria del método del precio de reventa en la práctica incluyen, entre otros:

- Situaciones en las que un revendedor compra a partes vinculadas y partes independientes productos para su reventa, pero debido a diferencias del producto, el método CUP no se puede aplicar
- Compras de productos a partes asociadas para su reventa por un revendedor (es decir, un distribuidor) que no le agrega un valor significativo mediante, por ejemplo, modificaciones físicas, aportes de bienes intangibles de valor, actividades de marketing significativas
- Comisionistas y representantes (que no realizan actividades de marketing significativas)

| MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA (ILUSTRACIÓN): | | |
|---|-------|---|
| Precio de venta para clientes independientes | 1000 | |
| Margen de reventa (margen bruto) (p. ej., 40 %) | 400 | Probado en el método del precio de reventa; determinado a partir de comparables independientes (es decir, precio de compra de empresa asociada) |
| Costo de la mercadería vendida: precio de transferencia | (600) | |
| Gastos de venta y demás gastos operativos | (300) | |
| Beneficio operativo | 100 | |

Fuente: Secretaría de la OCDE, Métodos de Precios de Transferencia (2010)

Método del costo adicionado

El **método del costo adicionado** tiene como punto de partida los costos incurridos por el proveedor del bien o servicio que es objeto de la transacción controlada, a los que luego se adiciona un costo adicional apropiado para poder determinar el precio de plena competencia. El costo adicionado apropiado es determinado mediante referencia a los márgenes brutos obtenidos en transacciones no controladas comparables. La coherencia contable y, en particular, la composición de la base de costo apropiada son, por lo tanto, elementos primordiales para la aplicación satisfactoria del método del costo adicionado.

Precio de plena competencia = Base de costo x (1 + Costo adicionado)

Donde el costo adicionado = margen de beneficio bruto, definido como la relación del beneficio bruto con respecto a la base de costo pertinente.

El costo adicionado representa el margen que un proveedor de los bienes o servicios pertinentes buscaría lograr para poder cubrir los gastos operativos, considerando las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos. El margen de costo adicionado apropiado se determinará mediante referencia a los márgenes de beneficio bruto obtenidos en las transacciones comparables no controladas internas o mediante referencia a los márgenes obtenidos por las partes independientes en transacciones no controladas comparables externas. Los márgenes del costo adicionado comparables pueden utilizarse ya sea como una comparación para probar el cumplimiento del principio de plena competencia o como un punto de referencia para fijar los precios en las transacciones controladas.

La condición que se analiza al aplicar este método es el costo adicionado que obtiene el proveedor de los productos o servicios, por lo que es un método unilateral que requiere la selección de una parte examinada. Como el punto de partida para aplicar el método del costo adicionado son los costos incurridos por el proveedor de los productos o servicios, la parte examinada necesariamente debe ser la parte que provee los productos o servicios en la transacción controlada. Los costos que deben ser tenidos en cuenta son los costos directos e indirectos de la fabricación del producto o servicio, sin incluir los gastos operativos. Como estos costos son el punto de partida, es importante que sean incurridos ya sea en transacciones entre partes independientes o que se determinen de conformidad con el principio de plena competencia.

Las ventajas principales del método del costo adicionado son que, como la condición que está siendo examinada está al nivel del margen bruto, hay menor posibilidad de que las variables no relacionadas con el precio de transferencia en la transacción controlada tengan un efecto (en comparación con el método del margen neto de la transacción, a continuación), el hecho de que las partes independientes a veces utilizan los costos como punto de referencia para determinar los precios y la disponibilidad de información comparable en relación con el método CUP (mencionado anteriormente). Como los datos del margen bruto pueden no ser informados y, cuando sí lo son, las diferencias en el tratamiento contable no pueden ser ajustadas apropiadamente, la aplicación de este método resulta inapropiada en muchos casos. La disponibilidad de datos fiables sobre el margen bruto a los efectos de aplicar el método del costo adicionado puede ser un problema en la práctica, particularmente dada la importancia de garantizar que la base del costo sea comparable entre las transacciones que se están comparando (ver a continuación).

Los ejemplos típicos de la aplicación satisfactoria del método del costo adicionado en la práctica incluyen, entre otros:

- Situaciones en las que un proveedor de los productos o servicios en la transacción controlada provee productos o servicios similares a partes independientes, pero debido a diferencias del producto o servicio, el método CUP no se puede aplicar
- Ventas de productos donde el fabricante no contribuye bienes intangibles de valor o incurre en riesgos sustanciales (por ejemplo, fabricantes por contrato, etc.)
- Servicios intragrupo
- Acuerdos de investigación y desarrollo por contrato

| MÉTODO DEL COSTO ADICIONADO (ILUSTRACIÓN): | | |
|--|------|--|
| Costo de materias primas | 200 | |
| Otros costos de producción directos e indirectos | 100 | Probado en el método del costo |
| Base de costo total | 300 | adicionado; |
| Costo adicionado sobre el costo (p.ej., 20%) | 60 | determinado a partir de comparables no controlados |
| Precio de transferencia | 360 | (esto es, precio de venta a empresa asociada) |
| Gastos generales y demás gastos operativos | (40) | |
| Beneficio operativo | 20 | |

Fuente: Secretaría de la OCDE, Métodos de Precios de Transferencia (2010).

Método del margen neto de la transacción¹⁷

El **método del margen neto de la transacción** (“TNMM”) analiza un indicador financiero apropiado (basado en el beneficio neto) que la parte examinada obtiene en las transacciones controladas y lo compara con el de las transacciones no controladas. El indicador financiero apropiado variará dependiendo de los hechos y las circunstancias y la selección de la parte examinada (ver a continuación). El indicador financiero apropiado se determina mediante referencia al beneficio neto (margen operativo) (ver [Apéndice 1](#)) obtenida en transacciones no controladas comparables (en oposición al margen bruto, tal como se utiliza al aplicar los métodos del precio de reventa o del costo adicionado). En la tabla que sigue a continuación se brindan ejemplos de indicadores financieros comúnmente utilizados.

| Indicadores financieros | | Parte examinada | Ejemplos de uso |
|---|---|---|----------------------------|
| Margen de beneficio operativo (también relación BAI/ventas) | Beneficio operativo*/ventas *margen neto sin incluir impuestos e intereses, también denominado BAI | Parte que obtiene los ingresos por la venta | Empresas distribuidoras |
| Rentabilidad sobre costos totales | Beneficio operativo/costos | Parte que incurre en los costos | Proveedores de servicios y |

¹⁷ En algunos países (específicamente, EE.UU.) se aplica una versión un poco diferente de este método, que se denomina **método del beneficio comparable** (CPM). Este método es muy similar al TNMM; la principal diferencia es que las normas de EE.UU. describen al CPM como una comparación con los resultados de entidades no controladas, mientras que el TNMM, tal como se describe en las Directrices de la OCDE 2010, se refiere a una comparación de las transacciones controladas con las no controladas. La distinción está relativamente clara en la teoría, pero en la práctica el TNMM se aplica a menudo, por necesidad, utilizando datos del total de la entidad o por segmentos (siempre que se cumplan los requisitos de comparabilidad).

| | | | |
|---|--|--|---|
| (también “costo total más costo adicionado”) | totales | | fabricantes |
| Índice de Berry | Beneficio bruto/gastos operativos | Parte que incurre en los gastos operativos | Empresas distribuidoras |
| ROA (rentabilidad sobre activos) | Beneficio operativo/activos* *en general activos operativos tangibles | Parte que posee y utiliza los activos | Actividades con grandes cantidades de activos |
| ROCE (rentabilidad sobre el capital utilizado) | Beneficio operativo/capital utilizado* *por ejemplo, activos totales menos pasivo circulante o activos fijos más capital de trabajo | Parte con capital utilizado | Actividades con grandes cantidades de activos/capital |

Nota: Ver [Apéndice 1](#) para ejemplos de cálculos de márgenes de beneficio operativo, rentabilidad sobre costos totales e índice de Berry.

Cuando se evalúa la comparabilidad a los efectos de aplicar el método TNMM es importante considerar que las diferencias menores en las características del producto o servicio pueden no afectar la condición que está siendo examinada (el margen de beneficio neto) dado que, por ejemplo, es más probable que las diferencias menores relativas al producto o servicio impacten de forma material el precio o margen bruto que el margen de beneficio neto. No obstante, la comparabilidad funcional es muy importante ya que la principal premisa subyacente al método TNMM es que las partes con perfiles funcionales comparables serán compensadas de forma similar; sin embargo, las diferencias relativamente menores en funcionalidad pueden no impactar materialmente el margen neto o pueden ser ajustadas adecuadamente.

Las ventajas principales de este método son que, como la condición que está siendo examinada está a nivel del margen neto, hay una mayor cantidad de información comparable potencial disponible en relación con el método CUP, el método del precio de reventa y el método del costo adicionado. Esto se debe a que el margen neto tiene menos posibilidades de ser materialmente afectado por las diferencias en el producto/servicio o por las diferencias funcionales menores, y al hecho de que la información sobre el margen neto es comúnmente informada (en los estados financieros) y es menos propensa a ser afectada materialmente por diferencias contables. El método TNMM tiene una aplicación muy flexible, dado que el margen neto puede ser comparado con diferentes bases dependiendo del indicador financiero seleccionado, lo que permite, por ejemplo, la selección del proveedor o el comprador en la transacción controlada para ser la parte examinada. Como consecuencia de esta flexibilidad y de la disponibilidad relativa de la información, el TNMM es uno de los métodos más comúnmente aplicados en la práctica (Cooper & Agarwal 2011), tanto en países desarrollados como en vías de desarrollo.

Una de las principales desventajas del método TNMM es que los márgenes netos se ven afectados por otros factores además de los precios de transferencia, por lo que es importante garantizar que durante el análisis de comparabilidad se consideren estos otros factores no relacionados con los precios de transferencia y que las demás transacciones controladas que puedan afectar el margen neto (como los pagos de servicios) sean coherentes con el principio de plena competencia.

Los ejemplos típicos de la aplicación satisfactoria del método TNMM en la práctica incluyen, entre otros:

- Ventas de productos tangibles a distribuidores (sin desempeñar funciones de marketing significativas ni aportar intangibles de valor) cuando los datos para utilizar el método del precio de reventa no están disponibles
- Ventas de productos tangibles por fabricantes (desempeñando funciones de fabricación de rutina y sin contribuir intangibles de valor ni asumir riesgos significativos) cuando los datos para utilizar el método del costo adicionado no están disponibles
- Cuando hay datos disponibles sobre el margen bruto pero no son fiables debido a diferencias contables
- Servicios intragrupo, lo cual incluye acuerdos de investigación y desarrollo por contrato

| DIFERENCIA ENTRE EL MÉTODO DEL PRECIO DE REVENTA Y EL MÉTODO TNMM PARA UN DISTRIBUIDOR (ILUSTRACIÓN): | | |
|--|------------|--|
| Ingresos por ventas (ventas a clientes independientes) | 1000 | |
| Costo de la mercadería vendida (compras de empresa asociada) | (400) | Examinado en el método del precio de reventa |
| Beneficio bruto (por ejemplo, 60% de las ventas) | 600 | |
| Gastos por la venta y demás gastos operativos | (400) | Examinado en el TNMM |
| Beneficio operativo (por ejemplo, 20% de las ventas) | 200 | |
| Ítems financieros | +10 | |
| Ítems excepcionales | (30) | |
| Beneficio antes de impuestos (BAT) | 180 | |
| Impuesto a la renta | (60) | |
| Beneficio neto | 120 | |
| Dividendos/ ganancias retenidas | | |

Fuente: Secretaría de la OCDE, Métodos de Precios de Transferencia (2010).

**DIFERENCIA ENTRE EL MÉTODO DEL COSTO ADICIONADO Y EL MÉTODO TNMM
PARA UN FABRICANTE POR CONTRATO (ILUSTRACIÓN):**

| | | |
|--|------|---|
| Costo de materias primas | 200 | Examinado en el método del costo adicionado |
| Otros costos de producción directos e indirectos | 100 | |
| Base de costo total | 300 | |
| Costo adicionado sobre los costos (p. ej., 20 % de los costos) | 60 | |
| Precio de transferencia | 360 | |
| Gastos generales y otros gastos operativos | (45) | Examinado en el método TNMM |
| Beneficio operativo (por ejemplo, 5 % de los costos) | 15 | |

Fuente: Secretaría de la OCDE, Métodos de Precios de Transferencia (2010).

MÉTODO DE REPARTO DEL BENEFICIO DE LA TRANSACCIÓN (PSM)

El **método de reparto del beneficio de la transacción** tiene como punto de partida las ganancias (o pérdidas) combinadas que surgen de una transacción controlada y luego busca repartir el beneficio entre las empresas asociadas que fueron parte de esa transacción sobre una base económicamente válida. Idealmente, esta base económicamente válida debe estar respaldada por datos del mercado, aunque esto no siempre es posible y, por lo tanto, puede ser necesario recurrir a datos internos, aplicados objetivamente utilizando, por ejemplo, criterios de asignación.

Cuando se aplica este método, se pueden utilizar distintos enfoques para determinar cuál es el reparto adecuado del beneficio entre las partes (de plena competencia). En la práctica se pueden observar distintos enfoques al método de reparto del beneficio:

- *Análisis de aportes*: las ganancias (o pérdidas) combinadas de la transacción controlada se asignan a las partes asociadas según sus aportes relativos
- *Reparto del beneficio comparable*: las ganancias (o pérdidas) combinadas se dividen mediante referencia a los repartos comparables entre empresas independientes
- *Análisis residual*: este enfoque consta de dos etapas; en la primera se asignan las ganancias a las actividades no únicas (de rutina) de las partes asociadas y luego se reparte la ganancia residual (si la hay) sobre una base económicamente válida, por ejemplo, aplicando un análisis de aportes.

Como la condición que está siendo examinada cuando se aplica el método de reparto del beneficio es el reparto de las ganancias combinadas, este método no es unilateral, ya que se consideran los resultados de todas las partes de la transacción controlada. La aplicación de este método, sin embargo, dependiendo del enfoque que se adopte, requiere la aplicación de

otros métodos unilaterales (como el método del precio de reventa, del costo adicionado o TNMM) como uno de los pasos para determinar el reparto adecuado.

En la práctica, el método de reparto del beneficio se utiliza en situaciones donde las transacciones controladas están muy interrelacionadas y, por lo tanto, no se pueden considerar de manera fiable por separado, y también en situaciones donde ambas partes de la transacción hacen aportes únicos y de valor, por ejemplo, en la forma de bienes intangibles de valor, que no pueden ser medidos por referencia a transacciones no controladas comparables.

3.4.4 SELECCIÓN DEL MÉTODO DEL PRECIO DE TRANSFERENCIA

A la hora de determinar cuál de los métodos aplicar, se debe considerar primero los requisitos de la legislación interna pertinente (si los hay). A este respecto, la legislación interna puede establecer una jerarquía de los métodos¹⁸, una norma sobre “el mejor método” o, lo que es más común, una norma sobre “el método más apropiado según las circunstancias del caso”. Este último enfoque es el que disponen las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE 2010. Independientemente de los requisitos de la legislación interna, en la práctica son las realidades y limitaciones prácticas, tales como la información disponible sobre las transacciones comparables, los perfiles funcionales de las partes de la transacción controlada y el tipo de transacción, que generalmente dictan el método que se aplicará. A este respecto, las pautas proporcionadas en las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE 2010 sobre la selección del método más adecuado a las circunstancias sugiere que se considere lo siguiente:¹⁹

- Las ventajas y desventajas respectivas de cada método.
- Si el método es apropiado en vista de las características de la transacción controlada.
- La determinación en particular a través de un análisis funcional.
- La disponibilidad de información fiable (particularmente sobre comparables no controlados) necesaria para aplicar el método seleccionado y/u otros métodos.
- El grado de comparabilidad entre las transacciones controladas y no controladas, lo cual incluye la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad que podrían ser necesarios para eliminar las diferencias materiales entre ellas.

A pesar de la adopción de la norma del método más apropiado, las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE 2010 aun expresan su preferencia por el método CUP cuando este y otro método puedan ser aplicados “de forma igualmente fiable”. Esta misma preferencia es también pertinente con respecto a los métodos del costo adicionado y del precio de reventa cuando ambos pueden ser aplicados de forma igualmente fiable al método TNMM.

¹⁸ Previo al 2010, las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia establecían una jerarquía de métodos, siendo el TNMM y el PSM de último recurso. Esta jerarquía explícita se eliminó en 2010, después de un proceso extenso de consulta pública sobre el uso de estos métodos.

¹⁹ Ver Párrafos 2.1-2.10 de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE (2010).

| Ilustración de la selección del método más apropiado según las circunstancias del caso | | |
|--|---|--|
| Si el CUP y otro método se pueden aplicar de forma igualmente fiable | ⇒ | CUP |
| Si no: | | |
| Cuando una de las partes de la transacción realiza una función susceptible de análisis comparado (p. ej., fabricación, distribución, servicios para los que existen comparables) y no realiza ningún aporte único de valor (en particular, no aporta un intangible único de valor) | ⇒ ⇒ | Método unilateral Opción de la parte examinada (vendedor o comprador): generalmente el que tenga el análisis funcional menos complejo |
| La parte examinada es el vendedor (por ejemplo, fabricación por contrato o provisión de servicios) | ✓ Costo adicionado ✓ TNMM basado en costos (es decir, examen del beneficio neto/costos) ✓ TNMM basado en activos (es decir, examen de beneficio neto/activos) | ⇒ Si se pueden aplicar el método del costo adicionado y el TNMM de forma igualmente fiable: costo adicionado |
| La parte examinada es el vendedor (por ejemplo, marketing/distribución) | ✓ Precio de reventa ✓ TNMM basado en ventas (es decir, examen de beneficio neto/ventas) | ⇒ Si se pueden aplicar el método del precio de reventa y el TNMM de forma igualmente fiable: precio de reventa |
| Cuando cada una de las partes hace aportes únicos de valor la transacción controlada (por ejemplo, aporta intangibles únicos de valor) | ⇒ | Método bilateral ✓ Reparto del beneficio de la transacción |
| Las empresas multinacionales se reservan la libertad de usar "otros métodos" que no se mencionaron, siempre que cumplan con el principio de plena competencia. En tales casos, el rechazo de los métodos anteriores y la selección de "otro método" debe estar justificada. | ⇒ | Otros métodos |

Fuente: Secretaría de la OCDE, Métodos de Precios de Transferencia (2010).

3.4.5 SELECCIÓN DE LA PARTE EXAMINADA

La aplicación de un método de precio de transferencia unilateral (a saber, el método del precio de reventa, el método del costo adicionado y el método del margen neto de la transacción, mencionados anteriormente) requiere la selección de una **parte examinada**. La parte examinada es la parte para la cual se analiza la condición pertinente que está siendo examinada según el método pertinente (a saber, margen de beneficio bruto, costo adicional de beneficio bruto, margen neto, etc.). La selección de la parte examinada es fundamental para la selección del método de precio de transferencia que se aplicará y, en el caso del método del margen neto de la transacción, el indicador financiero que se utilizará. Para seleccionar la parte examinada, las Directrices de la OCDE 2010 recomiendan lo siguiente:²⁰

La elección de la parte examinada debe ser coherente con el análisis funcional de la transacción. Como regla general, la parte examinada es aquella a la cual se le puede aplicar un método de precio de transferencia de forma más fiable y para la cual se pueden encontrar los comparables más fiables, es decir que generalmente será la que implique el análisis funcional menos complejo.

En la práctica, la parte examinada generalmente será la parte de la transacción que tenga el perfil funcional menos complejo y para la cual exista la información más fiable disponible. Por ejemplo, cuando se examina la venta de productos por parte de un fabricante complejo que posee bienes intangibles de valor (como patentes y marcas) a un distribuidor que desempeña funciones generales de rutina, que asume riesgos mínimos y que no posee ningún bien intangible de valor, es probable que el distribuidor sea la parte examinada adecuada, y acorde a esto se aplicará el método del precio de reventa o el método del margen neto de la transacción. No obstante, si los hechos se invierten y el fabricante desempeña funciones generales de rutina, asume riesgos mínimos y el distribuidor asume funciones de alto valor agregado como marketing extensivo y posee intangibles de valor (por ejemplo, una marca de valor), es probable que el fabricante sea la parte examinada y, por consiguiente, se aplique el método del costo adicionado o el método del margen neto de la transacción.

La parte examinada puede ser la parte local o la parte extranjera de la transacción controlada. Sin embargo, en la práctica, pueden surgir inconvenientes en algunos países con respecto a la aceptabilidad de una parte examinada que no esté ubicada en ese país, es decir, lo que se denomina parte examinada extranjera, en gran parte debido a preocupaciones en cuanto a la disponibilidad y la fiabilidad de la información relativa a la parte extranjera.

3.4.6 RANGO DE PLENA COMPETENCIA

A pesar de que la aplicación del método de precio de transferencia más apropiado, teóricamente, puede originar un único precio o margen de plena competencia, en la práctica es común el caso en que la aplicación del método más apropiado origina un rango de resultados de plena competencia aceptables (esto es, un **rango de plena competencia**). Este rango puede deberse a lo siguiente:²¹

²⁰ Párrafo 3.18 de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia 2010.

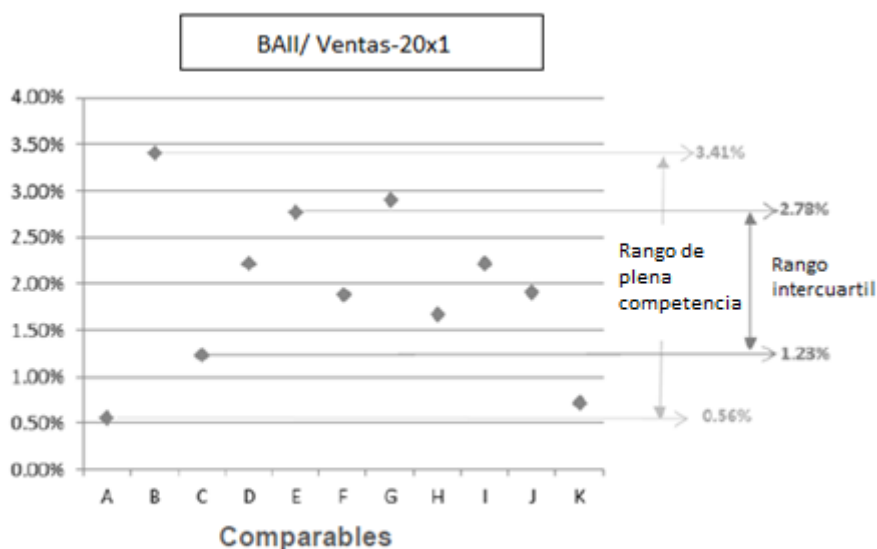
²¹ Párrafo 2.83 de la Resolución Tributaria Australiana TR 97/20

- Al utilizar un único método, el principio de plena competencia solamente produce una aproximación de las condiciones que pueden establecerse entre empresas independientes y, por este motivo, los comparables que se examinan pueden generar distintos resultados.
- Al utilizar más de un método, las diferencias en la naturaleza de cada método y la información pertinente para aplicar cada método pueden generar distintos resultados.

En la práctica, es más probable que un rango de plena competencia sea generado como resultado de la identificación de comparables múltiples (igualmente fiables) que resultan en distintos precios o márgenes de plena competencia (ver figura 1), en oposición al uso de más de un método, ya que no es común que se aplique más de un método.

Cómo se define el rango de plena competencia es un asunto de legislación interna; hay algunos países que adoptan un rango “completo” y otros que utilizan medidas estadísticas, como el rango intercuartil (ver figura 1.5).

Figura 1.5 - Ilustración del Rango de Plena Competencia “Completo” y del Rango Intercuartil



3.4.7 AJUSTES A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La tabla que sigue a continuación proporciona los distintos tipos de ajustes que pueden realizarse a efectos de los precios de transferencia, dependiendo de cada caso particular, la legislación interna aplicable y la aplicabilidad de un tratado tributario.

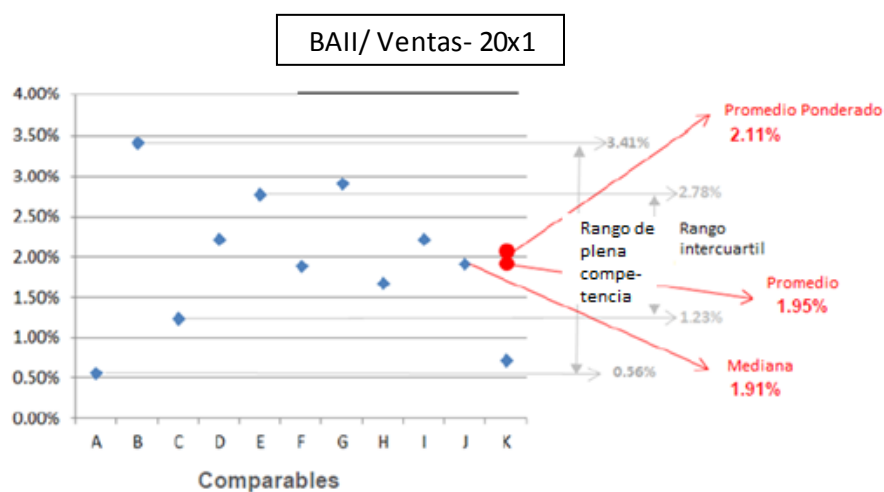
| Tipo de ajuste | Descripción |
|--|---|
| Primario | Ajuste realizado por la administración tributaria con el fin de aumentar (o reducir) la renta imponible de un contribuyente de acuerdo con el principio de plena competencia. |
| Ajuste compensatorio (ajuste del precio real) | Autoajuste realizado por el contribuyente, por el cual el precio de transferencia real es ajustado para cumplir con el |

| | |
|--|---|
| | principio de plena competencia. Esto implica que el ajuste del precio quede registrado en la contabilidad del contribuyente y que se emita una nota de débito/crédito. |
| Ajuste compensatorio (solamente con fines tributarios) | Autoajuste realizado por el contribuyente, por el cual el contribuyente informa un precio de transferencia (de plena competencia) con fines tributarios que difiere del monto realmente cobrado por las empresas asociadas. |
| Ajuste correspondiente | Ajuste a la obligación tributaria de una empresa asociada correspondiente a un ajuste primario realizado con respecto a otra empresa asociada en relación con una transacción con la primera empresa asociada para que la distribución de la ganancia entre las empresas sea coherente. |
| Ajuste secundario | Ajuste que surge a partir de la imposición de un tributo sobre una transacción secundaria (es decir, una transacción constructiva afirmada para que la distribución real de ganancias sea coherente con el ajuste primario). |

Con respecto a los ajustes primarios, en la mayoría de los países, cuando el precio o el margen utilizado en la transacción controlada está comprendido en el rango de plena competencia (mencionado anteriormente), generalmente no es necesario realizar ningún tipo de ajuste en el precio de transferencia. Sin embargo, cuando el precio o margen no está comprendido dentro del rango de plena competencia, será necesario seleccionar un punto apropiado dentro del rango.

En la práctica, se utilizan diversos enfoques para seleccionar el punto apropiado dentro del rango. Las Directrices de la OCDE 2010 sobre Precios de Transferencia estipulan que “[i] determinando este punto, donde el rango comprende resultados de fiabilidad relativamente igual y alta, se podría argumentar que todos los puntos en el rango cumplen con el principio de plena competencia”. Por lo tanto, en la práctica, la selección de un punto apropiado en el rango debería basarse sobre los hechos y circunstancias, ponderando diversos factores cualitativos. Sin embargo, en ausencia de factores o circunstancias a favor de un punto particular en el rango, o cuando hay defectos de comparabilidad (esto es, debido a la falta de información o el uso de comparables “inexactos”), normalmente se dispone el uso de medidas de tendencia central (tales como promedio (media), mediana o promedio ponderado) o se aplaza en la práctica (ver figura 1.6).

Figura 1.6 Ilustración de las Medidas de Tendencia Central



3.5 PREVENCIÓN Y RESOLUCIÓN DE DISPUTAS

Además de los típicos recursos internos disponibles para prevenir y resolver disputas fiscales, existen dos mecanismos específicos disponibles para prevenir y resolver disputas sobre precios de transferencia.

3.5.1 ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS

Los **acuerdos anticipados de precios (APA)** son acuerdos que pactan, de antemano, un conjunto de criterios apropiado para el tratamiento de los precios de transferencia de una transacción específica o grupo de transacciones específico, para un período futuro, generalmente para un contribuyente o un grupo de contribuyentes específico. Los tipos de criterios acordados generalmente son el método de precios de transferencia que será aplicado, los tipos de comparables que se utilizarán y los ajustes requeridos con relación a estos y supuestos críticos específicos con respecto a la situación futura. Los APA normalmente abarcan un período de 3-5 años, que podría ser mayor o menor, dependiendo del caso particular y las normas y prácticas del país o los países involucrados.

Hay varios tipos de APA, clasificados según la cantidad de partes involucradas:

- *Unilaterales*: son los APA que implican un acuerdo entre el contribuyente y la administración tributaria.
- *Bilaterales*: son los APA que implican un acuerdo entre dos administraciones tributarias y las empresas asociadas en esos dos países.
- *Multilaterales*: son los APA que implican un acuerdo entre varias administraciones tributarias y las empresas asociadas en cada país.

La cantidad de países con programas APA (es decir, que ofrecen APA) ha ido aumentando drásticamente en la última década y, como resultado, los APA son cada vez más comunes.

Además de ser utilizados como un recurso para la prevención de disputas, los APA pueden cumplir un rol fundamental a la hora de resolver disputas mediante un acuerdo que se refiere al tratamiento tanto pasado como futuro.

3.5.2 PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

El artículo sobre el **procedimiento de acuerdo mutuo (MAP)** es fundamental para la eliminación de la doble tributación, ya que proporciona un marco legal para que la autoridad competente de un estado contratante se una con la autoridad competente del otro estado contratante con el fin de lograr instancias de solución de “tributación que no está conforme a las disposiciones del Convenio”. Si bien los MAP son igualmente aplicables a los casos que no son de precios de transferencia, tales como conflictos sobre la existencia y atribución de ganancias a un establecimiento permanente o residencia y la retención de impuestos, históricamente la mayoría de estos casos se referían a asuntos de precios de transferencia.

Los MAP pueden resultar en que el estado contratante que realizó el ajuste primario, reduzca o elimine tal ajuste, o en que el otro estado contratante realice los ajustes correspondientes necesarios para eliminar la doble tributación económica, o una combinación de ambos. Sin embargo, los artículos MAP de la mayoría de los tratados tributarios completos vigentes en la actualidad no requiere que las autoridades competentes lleguen a un acuerdo, sino solamente que se esfuercen por hacerlo. Por lo tanto, según tales acuerdos, no hay ninguna garantía de que la doble tributación económica que surja de los ajustes de precios de transferencia sea eliminada.

En los últimos años, ha aumentado la cantidad de artículos sobre MAP que se han redactado para incluir en disposiciones de arbitraje vinculante.²² Cuando corresponda, los tratados que contienen tales disposiciones pueden requerir que una solución sea implementada por los estados contratantes con el fin de eliminar la doble tributación. El Convenio Europeo de Arbitraje (1990) que trata específicamente sobre la eliminación de la doble tributación en relación con los ajustes de las ganancias de las empresas asociadas, dispone el arbitraje vinculante obligatorio con respecto a las disputas entre sus partes contratantes.

Además de brindar un mecanismo para resolver conflictos, los artículos MAP también disponen una base legal para que las autoridades competentes negocien acuerdos bilaterales y multilaterales anticipados de precios para contribuyentes específicos (mencionado anteriormente) y, aunque sea menos común en la práctica, acuerdos más generales que comprenden un tipo de transacción o industria particular.

3.6 SELECCIÓN DE ASUNTOS PRÁCTICOS

A continuación, se hará un breve pantallazo/resumen de consideraciones prácticas seleccionadas que son importantes para entender el punto de contacto entre los precios de transferencia y la valoración en aduana.

3.6.1 DIFICULTADES PARA OBTENER INFORMACIÓN COMPARABLE

²² Disposiciones de ejemplo se incluyen en el Artículo 25(5) del Modelo de la OCDE (2010) y en el Artículo 25B del Modelo de Naciones Unidas (2011).

En la práctica, puede resultar difícil obtener información que sea independiente, de acceso público y conforme al estándar de comparabilidad. Generalmente, las empresas no hacen públicos sus datos a menos que se les exija hacerlo, y debido al tamaño y número de los grupos MNE, las transacciones entre partes independientes son cada vez más escasas. Por consiguiente, la obtención de información concerniente a transacciones comparables es una de las mayores dificultades que se enfrentan en la práctica al momento de aplicar los precios de transferencia. Sin embargo, se necesita encontrar soluciones en la práctica. Por lo tanto, los expertos hacen uso de cualquier información que puedan obtener dentro de este marco legal inflexible. A menudo, la información que se encuentra disponible es información sobre presentaciones de carácter público de empresas, como los estados financieros, pero también, en algunas jurisdicciones, detalles de acuerdos de licencias y transacciones financieras. Algunos productos pueden ser comercializados públicamente (por ejemplo, materias primas), lo que proporciona una posible fuente de información transaccional, aunque estos casos son limitados.

En muchos países, como resultado de varios factores, tales como el tamaño del mercado, el dominio de los grupos MNE y/o la falta de requisitos para hacer pública la información financiera, puede que no haya, o que sean muy limitadas, las fuentes de posibles datos comparables. En tales casos, los expertos generalmente deben remitirse a información de otros mercados, lo que agrega una capa de complejidad adicional al análisis de comparabilidad.

3.6.2 COMPARABLES SECRETOS

Generalmente, las administraciones tributarias tienen acceso a información referente a los contribuyentes y sus transacciones, la cual no es de acceso público y está sometida a las leyes de secreto tributario. El uso de tal información (comúnmente denominado uso de “comparables secretos”) para determinar y fundamentar los ajustes de precios de transferencia es un asunto polémico y puede o no ser posible de acuerdo con la legislación interna de cada país. En referencia a esto, las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia (2010) no recomiendan el uso de comparables secretos:²³

Las administraciones tributarias pueden tener información a su disposición resultante de la examinación de otros contribuyentes o de otras fuentes de información que no pueden ser divulgadas al contribuyente. Sin embargo, sería injusto aplicar un método de precios de transferencia sobre la base de dicha información, salvo que la administración tributaria tuviera permitido, dentro de los límites de los requisitos nacionales de confidencialidad, divulgar dicha información al contribuyente, para que el contribuyente tuviera una oportunidad adecuada de defender su propia posición y salvaguardar el control judicial efectivo por parte de los tribunales.

En la práctica, los países han adoptado diversos enfoques para el uso de comparables secretos. Sin embargo, en la mayoría de los casos, el uso de comparables secretos está explícitamente

²³ Párrafo 3.36 de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE 2010.

prohibido en la legislación o las pautas administrativas o no constituye una práctica fiable para las administraciones tributarias.

3.6.3 USO DE DATOS FINANCIEROS DEL TOTAL DE UNA ENTIDAD COMO COMPARABLES

Una de las fuentes de información comparable más fiables en la práctica son las bases de datos comerciales. Las bases de datos comerciales son bases de datos donde se recopilan y presentan cuentas o detalles de transacciones (que de otro modo están a disposición del público) de una forma que facilita su consulta. A pesar de que estas bases de datos requieren una suscripción paga (lo cual puede ser un obstáculo para los países en vías de desarrollo con recursos limitados), generalmente pueden brindar una forma más efectiva en términos de costos de identificar comparables externos. Las bases de datos comerciales normalmente presentan los datos financieros completos de una entidad (esto es, los estados contables de la empresa) y los datos sobre tipos específicos de transacciones (como transacciones financieras (préstamos) y acuerdos de cánones), dependiendo de la base de datos particular. Una de las limitaciones de estas bases de datos es que la información que contienen se basa en información pública, que puede ser limitada o inexistente en muchos países (mencionado anteriormente).

Como la fuente más común de información pública son los estados financieros del total de una entidad, es esta información la que, por necesidad, se usa de base a efectos de los precios de transferencia. No obstante, esto no quiere decir que una comparación a gran escala de los márgenes de beneficio de las entidades sea inaceptable. Preferiblemente, se realiza una evaluación de la comparabilidad de la entidad (independiente) en su totalidad frente a las transacciones controladas que están siendo analizadas, teniendo en cuenta los cinco factores de comparabilidad. Cuando la entidad independiente en su totalidad tiene diferencias en relación con las transacciones controladas que afectan materialmente la condición examinada según el método de precios de transferencia (por ejemplo, diferencias en las funciones realizadas, el desarrollo de diferentes tipos de transacciones), no se considerará comparable, salvo que tales diferencias puedan ser ajustadas. A este respecto, las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE 2010 establecen lo siguiente:²⁴

En la práctica, los datos disponibles de terceros generalmente son datos globales, a nivel de toda la empresa o por segmentos, dependiendo de los estándares contables aplicables. El hecho de que dichos datos no transaccionales de terceros puedan brindar comparables fiables para la transacción o serie de transacciones controladas del contribuyente agregadas de manera coherente con la guía de los Párrafos 3.9-3.12 dependerá particularmente de si el tercero realiza una gama de transacciones materialmente diferentes. Si hay información por segmentos disponible, los comparables que brindarán serán mejores que la información no segmentada de toda la empresa, ya que el enfoque es más transaccional, aunque se reconoce que la información por segmentos puede generar inconvenientes con respecto a la asignación de los gastos a varios segmentos. De forma similar, la información de terceros de toda la empresa podría proporcionar comparables mejores que la información por segmentos de terceros en determinadas circunstancias, como cuando las actividades reflejadas en los

²⁴ Párrafo 3.37 de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE 2010.

comparables corresponden al conjunto de transacciones controladas de las transacciones del contribuyente.

3.6.4 USO DE LOS MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA BASADOS EN EL BENEFICIO

En la práctica, la información transaccional necesaria para aplicar el método CUP y la información fiable del nivel de margen bruto para aplicar los métodos RPM o CPLM son escasas. Los requisitos de que la información sea de dominio público, de que involucre partes independientes y de que se cumpla con el estándar de comparabilidad, teniendo en cuenta los cinco factores de comparabilidad, limitan de forma considerable la cantidad de información disponible.

Como los estados contables son la fuente de información comparable potencial más accesible (mencionado anteriormente), en la práctica, los métodos de precios de transferencia basados en el beneficio (esto es, TNMM y PSM) son comúnmente los más fiables (Cooper & Agarwal 2011). En particular, el método TNMM, que recurre a información del margen neto presentada en los estados contables, es utilizado en gran medida. Si bien los estados financieros también pueden contener información del margen bruto, debido a diferencias en cuanto a los estándares y elecciones contables, la fiabilidad de esta información para aplicar el método CPLM o RPM es frecuentemente cuestionada.

Cuando se utilizan los métodos basados en el beneficio, es necesario tener en cuenta el impacto sobre la rentabilidad de otras consideraciones económicas no relacionadas con las transacciones controladas (tales como diferencias funcionales, ineficiencias y el nivel de los costos operativos). Como parte del análisis de comparabilidad, se considerarán todas las diferencias en el modelo operativo y perfil funcional, junto con muchos otros factores que podrían afectar el margen neto. La información solo se considerará comparable cuando se determine que no hay diferencias que impacten materialmente el margen neto o, cuando existan tales diferencias, se deben poder realizar los ajustes fiables para eliminar el efecto de las diferencias sobre el margen neto.

La determinación de la información pertinente correspondiente a las transacciones controladas para la comparación según el método TNMM a menudo requiere la asignación de los costos operativos a los distintos segmentos comerciales y tipos de producto o transacción. Además, se debe garantizar que cualquier otra transacción controlada que pudiera afectar el nivel de costos operativos, como los pagos de servicios a partes asociadas, sea coherente con el principio de plena competencia.

3.6.5. SUMA DE TRANSACCIONES CONTROLADAS

Aunque la legislación de precios de transferencia generalmente es aplicable según cada transacción particular, en la práctica las transacciones a menudo se suman a fin de aplicar el principio de plena competencia, y el análisis se realiza con un criterio por línea de productos o divisional. Sin embargo, cuando se suma se debe tener cuidado, particularmente cuando se aplica el método de precio de reventa, el método de costo adicionado o el método de margen neto de la transacción. En particular, debe considerarse lo siguiente:

- **Suma de transacciones controladas y no controladas.** Si se suman transacciones controladas y no controladas, lo que puede parecer un resultado de plena competencia puede no serlo. Por ejemplo, los márgenes obtenidos en las transacciones controladas pueden estar siendo ocultados por los obtenidos en las transacciones no controladas.
- **Suma de transacciones controladas que no son comparables.** La suma de transacciones controladas que no sean comparables entre sí no proporcionará una base adecuada para la aplicación del principio de plena competencia. Por ejemplo, la suma de ingresos y gastos relacionados con la prestación tanto de servicios especializados como de servicios administrativos básicos (de los cuales los primeros generalmente generan una mayor remuneración que los segundos), puede dar como resultado la sobrevaloración de los servicios administrativos y/o la subvaloración de los servicios especializados.
- **Transacciones similares con múltiples partes asociadas.** Cuando se realizan transacciones similares entre partes múltiples, esto puede no ser adecuado. Por ejemplo, si una entidad de distribución compra productos similares de dos partes asociadas que distribuye en su mercado local, la suma de estas transacciones podría ocultar el hecho de que el distribuidor está pagando un precio mayor que el de plena competencia por productos comprados a una parte asociada y un precio menor que el de plena competencia por productos comprados a otra. Esto es particularmente importante cuando se confía en el uso de partes de prueba extranjeras para respaldar la aplicación del principio de plena competencia.

3.6.6. REESTRUCTURACIONES DE NEGOCIOS Y MODELOS DE NEGOCIOS TÍPICOS

Las reestructuraciones de negocios típicamente implican la centralización de funciones, activos (activos intangibles en particular) y riesgos, junto con el potencial de renta relacionado. La conversión de “fabricantes complejos” en fabricantes por contrato o maquiladores y la conversión de distribuidores complejos en distribuidores de riesgo limitado o comisionistas son ejemplos típicos de reestructuraciones de negocios que se han vuelto cada vez más comunes en la última década. Como resultado, la forma en que los grupos MNE operan ha tenido un impacto considerable en el comercio internacional. En particular, el uso de entidades mandantes y de modelos de distribución y fabricación sin riesgo ha resultado en una situación en la cual los flujos físicos de mercancías a menudo no se alinean con el flujo de títulos legales con relación a dichas mercancías.

3.7. CUMPLIMIENTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

3.7.1. DECLARACIONES INFORMATIVAS ANUALES

Las administraciones tributarias alrededor del mundo han adoptado diversas estrategias para recabar la información necesaria para identificar los riesgos de los precios de transferencia, que van desde requerir divulgaciones básicas en la declaración de impuestos anual a requerir que los contribuyentes completen declaraciones específicas que detallen las transacciones de partes vinculadas. Típicamente, las “declaraciones de precio de transferencia” requieren que

los contribuyentes divulguen, anualmente, información tal como:²⁵

- clasificación económica/actividades comerciales
- ubicación de las partes vinculadas
- tipos y cantidad de transacciones de partes vinculadas
- métodos de precio de transferencia aplicados
- balances de préstamos
- existencia de documentación de precios de transferencia

Además de los requisitos de divulgación anual generales algunos administradores tributarios buscan recabar información más detallada o información sobre temas seleccionados y tipos de transacciones de contribuyentes específicos o categorías de contribuyentes específicas. A estos efectos, a veces se utilizan cuestionarios dirigidos.

3.7.2. DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La documentación de precios de transferencia es documentación específica preparada por un contribuyente y/o sus asesores con la intención de proporcionarles a los administradores tributarios la información que necesitan para identificar los riesgos de los precios de transferencia y evaluar el cumplimiento de los contribuyentes con la legislación de precios de transferencia. Mucha de la información que la documentación de precios de transferencia típicamente contiene está dirigida a describir las actividades comerciales de los contribuyentes y los detalles de las transacciones de partes vinculadas.²⁶

Aunque actualmente no hay una única norma uniforme sobre la documentación de precios de transferencia, hay un grado de regularidad en cuanto a los requisitos individuales de cada país y diversas fuentes de orientación a nivel internacional y regional. Actualmente, la OCDE está trabajando en una guía revisada, dirigida a implementar una estrategia de dos niveles (archivo marco y archivo local)²⁷ y el Capítulo 7 del Manual Práctico de la ONU contiene un útil resumen sobre las distintas estrategias y temas fundamentales. A nivel regional, existe el “Código de Conducta sobre la Documentación de Precios de Transferencia para Empresas Asociadas en la Unión Europea”²⁸ y el paquete de documentación de precios de transferencia de la PATA (Asociación del Pacífico de Administradores Tributarios)²⁹. La Cámara de Comercio Internacional (ICC), también ha publicado una declaración sobre la política en cuanto a la documentación de precios de transferencia³⁰ y su modelo de documentación de precios de

²⁵ Ver más en: Manual Modelo de la OCDE sobre Evaluación de Riesgos de Precios de Transferencia (a bril de 2013) – <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf>

²⁶ El apéndice 2 establece el típico contenido de la documentación de precios de transferencia que puede ser pertinente a la valoración en aduana.

²⁷ Para el modelo de enero de 2014 ver - <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/discussion-draft-transfer-pricing-documentation.pdf>

²⁸ Disponible aquí: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:176:0001:0007:EN:PDF>

²⁹ Disponible aquí: <http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/kokusai020617/pdf/01.pdf>

³⁰ [http://www.iccwbo.org/Advocacy-Codes-and-Rules/Document-centre/2003/Transfer-Pricing-Documentation-A-case-for-international-cooperation-\(2003\)/](http://www.iccwbo.org/Advocacy-Codes-and-Rules/Document-centre/2003/Transfer-Pricing-Documentation-A-case-for-international-cooperation-(2003)/)

transferencia sugerido³¹.

Un ejemplo de estructura de documentación de precios de transferencia se proporciona en el Anexo VIII.

³¹ Disponible a quí: [http://www.iccwbo.org/Advocacy-Codes-and-Rules/Document-centre/2007/Transfer-Pricing-Docum entation-Model-\(2008\)/](http://www.iccwbo.org/Advocacy-Codes-and-Rules/Document-centre/2007/Transfer-Pricing-Docum entation-Model-(2008)/)

APÉNDICE 1: EJEMPLOS DE CÁLCULOS DE INDICADORES FINANCIEROS

Declaración de ingresos

| | | Cierre del ejercicio el 31 de diciembre | |
|---|------|---|---------|
| | Nota | 2011 | 2010 |
| Operaciones continuas | 5 | 211.034 | 112.360 |
| Ingresos | | | |
| Costo de ventas | 6 | 77.366 | 46.682 |
| Beneficio bruto | | 133.668 | 65.678 |
| Costos de distribución | | 52.529 | 21.213 |
| Gastos administrativos | | 29.895 | 10.426 |
| Otros ingresos | 7 | 2750 | 1259 |
| Otras (pérdidas)/ganancias netas | 8 | 90 | 63 |
| Beneficio operativo | | 53.904 | 35.361 |
| Ingresos financieros | 11 | 1730 | 1609 |
| Costos financieros | 11 | 8173 | 12.197 |
| Costos financieros netos | 11 | 6443 | 10.588 |
| Participación en (pérdidas)/beneficios de los socios | 12b | 215 | 145 |
| Beneficio antes del impuesto a la renta | | 47.676 | 24.918 |
| Gastos por impuesto a la renta | 13 | 14.611 | 8670 |
| Beneficio del año a partir de operaciones continuas | | 33.065 | 16.248 |
| Operaciones discontinuas | 25 | 100 | 120 |
| Beneficio del año a partir de operaciones continuas (atribuibles a los accionistas de la sociedad) | | | |
| Beneficio del año | | 33.165 | 16.368 |

Fuente: PWC, "Modelo Ilustrativo de Estados Financieros Consolidados de acuerdo con NIIF para Ejercicios con Cierre en 2011".

<https://pwcinform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id=11481437101361761>

A continuación se presenta una selección de cálculos de ejemplo de los indicadores financieros pertinentes al aplicar los métodos de precios de transferencia expuestos anteriormente:

Margen de beneficio bruto (margen de precio de reventa):

$$\begin{aligned} &= [\text{Beneficio bruto} / \text{Ingresos}] \times 100\% \\ &= [133.668 / 211.034] \times 100\% \\ &= 63,34\% \end{aligned}$$

Margen de costo adicionado:

$$\begin{aligned} &= [\text{Beneficio bruto} / \text{costo de ventas}] \times 100\% \\ &= [133.668 / 77.366] \times 100\% \\ &= 172,77\% \end{aligned}$$

Margen de beneficio operativo (también “relación BAI/ventas”):

$$\begin{aligned} &= [\text{Beneficio operativo} / \text{Ingresos}] \times 100\% \\ &= [53.904 / 211.034] \times 100\% \\ &= 25,54\% \end{aligned}$$

Rentabilidad sobre costos totales (también “costo total más costo adicionado”)

$$\begin{aligned} &= [\text{Beneficio operativo} / \text{Costos totales}] \times 100\% \\ &= [\text{Beneficio operativo} / (\text{costo de ventas} + \text{costos de distribución} + \text{gastos administrativos} - \text{otros ingresos} + \text{otros (pérdidas)} / \text{ganancias netas})] \times 100\% \\ &= [53.904 / (77.366 + 52.529 + 29.895 - 2750 + 90)] \times 100\% \\ &= [53.904 / 157.130] \times 100\% \\ &= 34,31\% \end{aligned}$$

Índice de Berry

$$\begin{aligned} &= [\text{Beneficio bruto} / \text{Gastos operativos}] \\ &= [\text{Beneficio bruto} / (\text{costos de distribución} + \text{gastos administrativos} - \text{otros ingresos} + \text{otros (pérdidas)} / \text{ganancias netas})] \\ &= [133.668 / (52.529 + 29.895 - 2750 + 90)] \\ &= [133.668 / 79.764] \\ &= 1,676 \end{aligned}$$

APÉNDICE 2: REFERENCIAS

Cools, M. 2003. "Increased Transfer Pricing Regulations: What about the Managerial Role of Transfer Pricing?" (Más normas sobre precios de transferencia: ¿qué hay del papel directivo de los precios de transferencia?) *International Transfer Pricing Journal* (Revista Internacional de los Precios de Transferencia), julio/agosto. Vol. 10 (2003), nro. 4; p. 134-140.

Cooper, J., y R. Agarwal. 2011. "The Transactional Profit Methods in Practice: A Survey of APA Reports" (Los métodos de beneficio transaccional en la práctica: un estudio de los informes APA). *International Transfer Pricing Journal*, enero/febrero.

Lang, M. 2010. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (Introducción a la Ley de Convenios de Doble Tributación), Oficina Internacional de Documentación Fiscal, Ámsterdam.

OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos 2013). *OECD Insights* (Visiones de la OCDE): *BEPS* (Erosión de la Base Imponible y Desplazamiento de Beneficios): *Why you're taxed more than a multinational* (por qué le cobran a usted más impuestos que a una multinacional). <http://oecdinsights.org/2013/02/13/beps-why-youre-taxed-more-than-a-multinational/>

OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2012. *Multi-country Analysis of Existing Transfer Pricing Simplification Measures* (Análisis Multinacional de las Medidas Existentes para la Simplificación de los Precios de Transferencia), 22 de mayo. Centro para la Política y Administración Tributaria, París.

OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos 2010). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Directrices sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias). París.

OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos 2010). *Transfer Pricing Methods* (Métodos de Precios de Transferencia). París. <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>

Oosterhoff, D. 2008. "Global Transfer Pricing Trends" (Tendencias Mundiales de los Precios de Transferencia). *International Transfer Pricing Journal*. Mayo/junio, vol. 15, nro. 3, pp. 119-125.

PWC, 2014. "International Transfer Pricing" (Precios de Transferencia Internacionales).

Tax Justice Network (Red de Justicia Fiscal). n.d. *Transfer Pricing* (Precios de Transferencia) http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=139

Rotondaro, C. 2000. "The Application of Art. 3(2) in case of Differences between Domestic Definitions of "Associated Enterprises": A Problem of Treaty Interpretation and a Proposed Solution" (La aplicación del art. 3(2) en caso de haber diferencias entre las definiciones nacionales de "empresas asociadas": un problema de la interpretación del tratado y una solución propuesta), *International Transfer Pricing Journal*, vol. 7, nro. 5.

CNUCYD (Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo). 1999. *World*

Investment Report 1999: Foreign Direct Investment and the Challenge of Development (Informe sobre inversión mundial 1999: inversión extranjera directa y el desafío del desarrollo). Nueva York y Ginebra. CNUCYD. http://www.unctad.org/en/docs/wir1999_en.pdf

ONU (Naciones Unidas) 2013. "Member States of the United Nations" (Estados Miembros de las Naciones Unidas). <https://www.un.org/en/members/>.

___ 2012a. "Practical Manual on Transfer Pricing For Developing Countries" (Manual Práctico sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo) E/C.18/2012/CRP.1. <http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/CRP1-practical-manual-on-transfer-princing-for-developing-countries.pdf>

___ 2012b. "Transfer pricing: practical manual for developing countries" (Precios de transferencia: manual práctico para países en desarrollo). http://www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_tp.htm

___ 2012c. "Practical Manual on Transfer Pricing For Developing Countries - Foreword" (Manual Práctico sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo - Prefacio) (borrador)

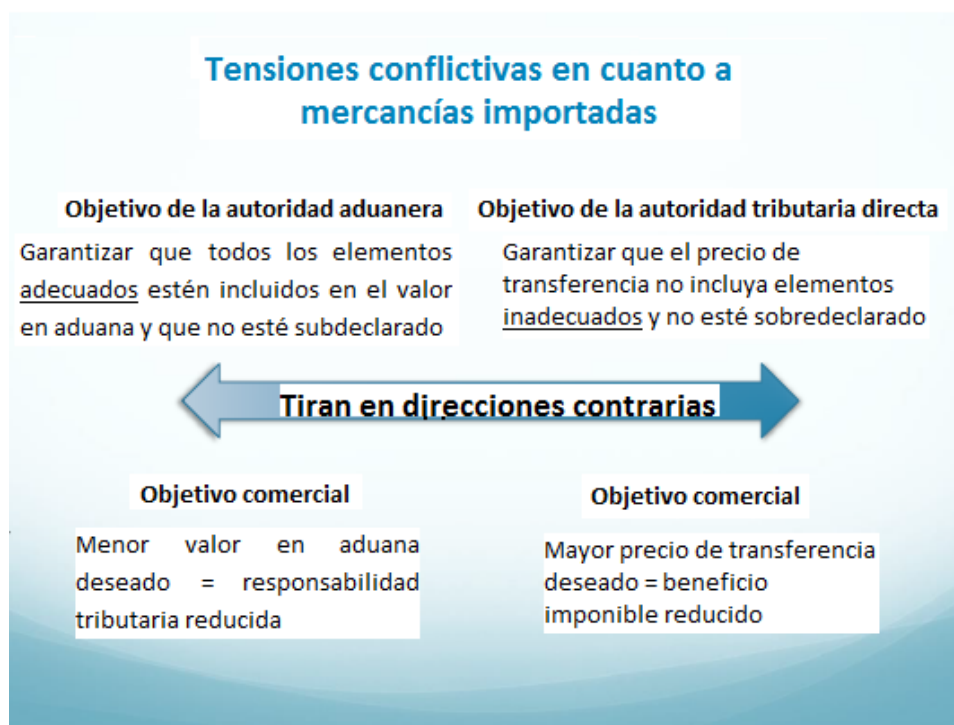
Capítulo 4: VÍNCULOS ENTRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LA VALORACIÓN EN ADUANA

4.1. ANTECEDENTES

En virtud de las descripciones dadas en los Capítulos 2 y 3, se puede ver que el objetivo de las metodologías de la valoración en aduana y de los precios de transferencia es muy similar, mientras que la aduana establece si un precio ha sido “influenciado” o no por la relación entre las partes, el objetivo fiscal es buscar un “precio de plena competencia”. Cada una pretende garantizar que el precio se establezca como si las partes no estuviesen vinculadas y hubiese sido negociado en condiciones normales de negocios.

Se ha señalado que hay similitudes marcadas entre los métodos de la OMC y la OCDE para la valoración en aduana y los precios de transferencia respectivamente. Por ejemplo, el método deductivo de la OMC (Artículo 5) se basa en el precio de reventa de las mercancías tal como el método de precio de reventa de la OCDE, el método de valor reconstruido de la OMC (Artículo 6) se basa en un valor conformado por materiales y costos de fabricación, etc., más beneficio, similar al método de costo adicionado de la OCDE. Sin embargo, aunque esto es interesante, no es directamente pertinente para el tema que nos concierne. Como se explica en el Capítulo 2, la aduana se concentra en el método de valor de transacción y si el precio declarado ha sido influenciado o no cuando el comprador y el vendedor están vinculados. Por lo tanto, la aduana principalmente examinará los datos de los precios de transferencia en este contexto y no con relación al uso de otros métodos de la OMC.

Habiendo identificado los conceptos similares, puede observarse que la perspectiva y el objetivo de cada enfoque son imágenes especulares entre sí.



También existen varias diferencias en términos de enfoque entre la aduana y los impuestos, que se exploran en el Capítulo 5.

Las **Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE** incluyen el siguiente texto:

D.5 Uso de valoraciones en aduana

1. 78. El principio de plena competencia es aplicado, en términos generales, por muchas administraciones aduaneras como un principio de comparación entre el valor atribuible a las mercancías importadas por empresas vinculadas, que puede estar afectado por la relación especial entre ellas, y el valor para mercancías similares importadas por empresas independientes. No obstante, los métodos de valoración con fines aduaneros pueden no estar en línea con los métodos de precios de transferencia reconocidos por la OCDE. Dicho e sto, las valoraciones en aduana puede ser útiles para las administraciones tributarias para evaluar el carácter de plena competencia de un precio de transferencia de una transacción controlada y viceversa. En particular, los funcionarios aduaneros pueden tener información contemporánea con respecto a la transacción que podría ser pertinente a los efectos del precio de transferencia, especialmente si fue preparada por el contribuyente, mientras que las autoridades tributarias pueden tener documentación sobre el precio de transferencia que proporcione datos detallados sobre las circunstancias de la transacción.

1. 79. Los contribuyentes pueden tener incentivos conflictivos al fijar los valores con fines aduaneros y tributarios. En general, un contribuyente que importe mercancías puede estar interesado en fijar un precio bajo para la transacción a efectos aduaneros, de modo que el impuesto aduanero sea bajo. (Podrían surgir consideraciones similares con respecto a impuestos al valor agregado, impuestos sobre ventas e impuestos especiales.) A efectos tributarios, sin embargo, el pagar un mayor precio por esas mismas mercancías aumentaría los costos deducibles en el país importador (aunque esto también aumentaría los ingresos por ventas del vendedor en el país exportador). La cooperación entre las administraciones aduaneras y del impuesto a la renta dentro de un país para evaluar los precios de transferencia se está volviendo más común, lo que debería ayudar a reducir la cantidad de casos en que las valoraciones en aduana son consideradas inaceptables a efectos tributarios o viceversa. Una mayor cooperación en el área del intercambio de información sería especialmente útil y no debería ser difícil de lograr en aquellos países que ya tienen administraciones integradas para los impuestos a la renta y los impuestos aduaneros. Los países que tienen administraciones separadas deberían considerar modificar las normas de intercambio de información de modo que la información pueda fluir más fácilmente entre las diferentes administraciones.

El **manual de precios de transferencia de Naciones Unidas**, aprobado en octubre de 2012, dirigido principalmente a países en desarrollo que no fueran parte de la OCDE (ver más detalles en el [Capítulo 3](#)), proporciona una metodología similar a las directrices de la OCDE y menciona que:

“...ambos modelos, que entre los dos conforman las bases para casi todos los tratados bilaterales para evitar la doble tributación, apoyan la “norma de plena competencia” (básicamente una aproximación a los precios basados en el mercado) para los precios de las transacciones en las MNE”.

El Capítulo 5 (comparabilidad) establece que: “...hay un conflicto inherente entre las implicancias tributarias y tal vez la motivación de las autoridades aduaneras y tributarias directas”.

Y, “es importante señalar aquí que tanto las directrices de la OMC como de la OCDE siguen el principio de plena competencia y ambas pretenden determinar un “precio justo”; sin embargo, los enfoques de las autoridades aduaneras y las autoridades tributarias directas a menudo son diferentes e incompatibles debido a diferentes motivaciones y metas. Existe una necesidad de lograr una convergencia de los precios de transferencia y la valoración en aduana mediante una mejor coordinación e intercambio de información entre estas dos autoridades”.

4. 2. USO PRÁCTICO DE DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La manera recomendada para las administraciones tanto aduaneras como tributarias para verificar la responsabilidad fiscal/tributaria de las MNE es a través de una auditoría de cumplimiento, seleccionada sobre la base de criterios de riesgo. Esto implica el examen de los sistemas financieros de las empresas, la contabilidad, los registros de pago, entre otros, y se recomienda como el medio más eficaz de control aduanero. La OMA ha proporcionado una guía sobre los controles de auditoría posteriores al despacho (PCA), disponible [aquí](#).

Las MNE preparan estudios e informes de precios de transferencia principalmente para proporcionar información sobre las actividades y finanzas de la empresa, etc., a efectos de la auditoría fiscal (tanto interna como externa).

En los últimos años, se propuso que los estudios de precios de transferencia también podrían ser útiles para los auditores aduaneros en virtud de que dichos estudios pueden proporcionar información útil relacionada con las transacciones de partes vinculadas de mercancías importadas. Esto reduce potencialmente la carga sobre la empresa en la medida en que esta información ya está disponible y no necesita ser preparada específicamente para la aduana. Esto no significa, sin embargo, que la aduana deba confiar solamente en la documentación de los precios de transferencia, sino que puede solicitar pruebas adicionales, según sea necesario, como parte de una investigación de auditoría/verificación.

La pregunta que surge, por lo tanto, es si la información de precios de transferencia puede ser útil para la aduana en este aspecto y, de ser así, cómo puede la aduana interpretar y utilizar estos datos.

Una segunda pregunta importante concierne los diversos tipos de ajustes que se realizan a efectos de los precios de transferencia (ver [Capítulo 3](#)). ¿En qué medida y en cuáles circunstancias los ajustes de los precios de transferencia tienen un impacto en el valor aduanero?

4. 3. CONFERENCIAS CONJUNTAS OMA-OCDE / GRUPO FOCAL DE LA OMA

La OMA y la OCDE realizaron dos conferencias conjuntas en 2006 y 2007 para ayudar a una mejor comprensión del tema. Especialistas de administraciones aduaneras y tributarias y del sector privado presentaron y discutieron diversos puntos de vista y propuestas acerca de problemas tales como la posibilidad de una mayor alineación y otros aspectos técnicos.

Después de la segunda conferencia en 2007, se estableció un grupo focal (que nuevamente comprendía funcionarios aduaneros y fiscales y representantes comerciales) para considerar los temas fundamentales que surgieron durante las conferencias. Hasta la fecha, el grupo focal se ha reunido una vez el día 26 de octubre de 2007.

Algunos comentaristas han sugerido que debería haber algún tipo de alineación o fusión de las dos metodologías. Resultó evidente, sin embargo, luego de las conferencias conjuntas y la reunión del grupo focal, que dicha armonización no era una propuesta realista, particularmente en vista de que la aplicación de la metodología contenida en el acuerdo de valoración de la OMC es una obligación para los países miembros de la OMC y que no se prevé que sea modificada/actualizada a corto o mediano plazo. Entonces, el desafío consiste en considerar qué es posible dentro de los límites de las disposiciones del Acuerdo de la OMC existentes.

Se reconoció que la opción de los valores de prueba en el Artículo 1.2 (b) y (c) para examinar las transacciones de partes vinculadas probablemente no fuera útil para las MNE que generalmente venden mercancías únicas. En otras palabras, no es probable que dichos valores de prueba, basados en los criterios estrictos de mercancías idénticas o similares proporcionados en el Acuerdo, estén disponibles. Por ende, el foco estuvo en el análisis de la disposición de las “Circunstancias de la venta” resumida en el Capítulo 2.

El grupo focal recomendó, entre otras cosas, que los siguientes puntos técnicos fueran tenidos en cuenta para el examen y la consideración por parte del Comité Técnico de Valoración en Aduana (CTVA):

i. La frase “circunstancias de venta” en el Artículo 1.2 (a) del Acuerdo de Valoración de la OMC con respecto a su aplicación a situaciones de precios de transferencia.

- Consideración del tratamiento de valoración en aduana de las situaciones en las que un acuerdo de precios de transferencia indica que el valor aduanero declarado se ajustará según sea necesario en una fecha posterior para lograr un margen de beneficio predeterminado (lo que se conoce como cláusulas de revisión de precios). Esto podría ser un desarrollo del trabajo anterior del Comité sobre las Cláusulas de Revisión de Precios.

4. 4. TRABAJO DEL COMITÉ TÉCNICO DE VALORACIÓN EN ADUANA (CTVA)

Después de la reunión del grupo focal en 2007, el tema “Transacciones de partes vinculadas conforme al Acuerdo y precios de transferencia” se incluyó en el orden del día del CTVA y ha sido un asunto de discusión regular desde la sesión 26 (primavera de 2008).

El avance principal realizado hasta la fecha ha sido la adopción del **Comentario 23.1**, un documento del CTVA que reconoce que un estudio de precios de transferencia puede ser útil en el examen de transacciones de partes vinculadas a efectos del valor en aduana, dependiendo del caso particular. Este documento (reproducido en el [Anexo III](#)) confirma el principio de que los estudios de precios de transferencia son una fuente de información que puede ser considerada por las aduanas y, por ende, constituye un importante primer paso.

Al momento de la redacción del presente (2015), el CTVA está examinando dos modelos de estudios de caso; uno basado en un ejemplo en el que se estableció un precio de transferencia conforme al método de margen neto de la transacción (TNMM) y el otro basado en una metodología de precio de reventa. Estos textos están siendo desarrollados para ilustrar situaciones específicas donde un análisis de estudios de precios de transferencia ha proporcionado información que ha permitido que la aduana llegue a una conclusión acerca de si un precio ha sido influenciado o no por la relación entre el comprador y el vendedor.

4. 5. COOPERACIÓN DE LA OMA CON LA OCDE Y EL GRUPO DEL BANCO MUNDIAL (GBM)

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

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

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

4. 6. OPINIONES DEL SECTOR PRIVADO - DECLARACIÓN DE POLÍTICAS DE LA CCI

La Cámara de Comercio Internacional (CCI), como la organización de comercio mundial que habla con autoridad en representación de empresas de todos los sectores de todas partes del mundo, ha presentado una declaración de políticas (actualizada en 2015) que establece una serie de comentarios y propuestas que reflejan la opinión comercial sobre la relación entre los precios de transferencia y el valor en aduana. Los puntos fundamentales resaltados a continuación enfatizan el interés comercial en las dos áreas identificadas por el grupo focal, a saber, el uso de datos de precios de transferencia para demostrar que una relación no ha influenciado el precio a efectos aduaneros y el tratamiento de los ajustes de los precios de transferencia. En primer lugar, se sostiene que cuando las empresas establecen precios para transacciones de partes vinculadas de acuerdo con el principio de plena competencia, la aduana debería reconocer que esto generalmente demuestra (sobre la base de la documentación de precios de transferencia) que la relación no ha influenciado el precio a efectos de la valoración en aduana. En segundo lugar, la CCI propone que la aduana reconozca el posible impacto de los ajustes del precio de transferencia posteriores a la transacción (tanto hacia arriba como hacia abajo) sobre el valor en aduana y acuerda revisar el valor, sobre la base de procedimientos simplificados propuestos.

Declaración de políticas de la CCI - Aspectos destacados³²

- Reconocimiento por parte de la administración aduanera de que las empresas que establecen los precios entre las partes vinculadas de acuerdo con el principio de plena competencia (según el Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE) han

³² Las ideas y las opiniones que se expresan en la declaración de políticas de la Cámara de Comercio Internacional (CCI) no reflejan necesariamente las de la OMC o de los gobiernos de sus miembros.

demostrado generalmente que la relación de las partes no ha influenciado el precio pagado o a pagar conforme al criterio de valoración del valor de la transacción y, en consecuencia, los precios establecen la base para el valor en aduana.

- Reconocimiento por parte de la administración aduanera de los ajustes de los precios de transferencia posteriores a la transacción (hacia arriba o hacia abajo). Este reconocimiento debe ser aplicable a los ajustes realizados ya sea como resultado de un ajuste compensatorio voluntario (según un acuerdo entre las dos partes vinculadas) o como resultado de una auditoría fiscal.

- Se recomienda que en caso de ajustes del precio de transferencia posteriores a la transacción (hacia arriba o hacia abajo), las administraciones aduaneras accedan a revisar el valor en aduana de acuerdo con cualquiera de los siguientes métodos, a opción del importador: aplicación de una tasa de impuestos promedio ponderada o asignación de acuerdo con los códigos específicos de la nomenclatura de aranceles aduaneros.

- Se recomienda que en el caso de ajustes de precios de transferencia posteriores a la transacción (hacia arriba o hacia abajo), las empresas sean exoneradas de:

- a) la obligación de presentar una declaración corregida para cada declaración aduanera inicial,

- b) el pago de multas, como variaciones del precio de transferencia.

- Se recomienda que las administraciones aduaneras reconozcan que las funciones y riesgos asumidos por las partes según se documenta en un estudio de precios de transferencia de acuerdo con una metodología de precios de transferencia de la OCDE son fundamentales para la evaluación económica de las circunstancias de la venta.

- Reconocimiento de la aceptabilidad de la documentación de precios de transferencia pertinente por parte de la administración aduanera como prueba de que el precio pagado por las mercancías importadas no fue influenciado por la relación de las partes.

La Declaración de Políticas completa está reproducida en el [Anexo VI](#).

La CCI también contribuye a las discusiones en el CTVA.

Capítulo 5: USAR INFORMACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA EXAMINAR TRANSACCIONES DE PARTES VINCULADAS

5.1. INTRODUCCIÓN

Este capítulo explora las dos áreas fundamentales identificadas por el grupo focal, como se indica en el [Capítulo 4](#). Siguiendo el principio establecido en el Comentario 23.1, que reconocía que la información contenida en un estudio de precios de transferencia puede ser útil para la aduana, las siguientes preguntas lógicas que surgen son: ¿qué información particular que se encuentra normalmente en un estudio de precios de transferencia puede ser útil para la aduana a fin de demostrar que el precio no ha sido influenciado por la relación y cómo debería determinarse el valor en aduana, considerando los ajustes al precio de transferencia pertinentes?

A estos efectos, los funcionarios aduaneros requieren un nivel de conocimiento suficiente para interpretar la documentación de los precios de transferencia y derivar la información pertinente. La forma más eficaz de realizar esto es mediante una auditoría posterior al despacho y en cooperación con la empresa en cuestión. También es beneficioso para las aduanas consultar con los funcionarios fiscales nacionales responsables de los precios de transferencia para obtener asesoramiento de expertos y cualquier conocimiento directo de la empresa en cuestión desde un punto de vista fiscal, sujeto a las limitaciones legales.

5.2. EXAMEN DE LA FRASE “CIRCUNSTANCIAS DE LA VENTA” EN EL ARTÍCULO 1.2 (a) DEL ACUERDO MEDIANTE EL USO DE DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

5.2.1. ANTECEDENTES

Como se describe en el [Capítulo 2](#), la Nota interpretativa relativa al Artículo 1 proporciona pautas y ejemplos para determinar si el precio no fue influenciado por la relación cuando un comprador y un vendedor vinculados compran y venden entre sí. Se reitera que dicho examen solo debe realizarse en las situaciones en que la aduana tenga dudas sobre la aceptabilidad del precio.

La Nota establece que la aduana debe estar preparada para examinar los aspectos pertinentes de la transacción, que incluyen:

- la manera en que el vendedor y el comprador organizan sus relaciones comerciales y
- la manera en que se acordó el precio en cuestión.

Por ejemplo, cuando se pueda demostrar que el vendedor y el comprador, aunque estén vinculados, compran y venden entre sí como si no estuviesen vinculados, esto probaría que el precio no ha sido influenciado por la relación.

Hay mucha información contenida en los estudios y la documentación de los precios de transferencia que puede ayudar a la aduana a llevar a cabo un análisis de este tipo. En última instancia, la aduana tomará una decisión basada en el total de las pruebas, lo que puede incluir diversas fuentes. Sin embargo, en algunos casos se puede tomar una decisión basada

principalmente en datos del precio de transferencia.

La información sobre el análisis funcional llevado a cabo por la autoridad tributaria (lo que incluye el examen de las funciones realizadas por una parte y sus activos y riesgos) generalmente está contenida en los estudios del precio de transferencia y puede ser informativa para la aduana en lo que respecta a examinar las Circunstancias de la venta.

5.2.2. DESAFÍOS PRINCIPALES

Hay una cantidad de diferencias entre el enfoque fiscal y el aduanero que hace difícil la comparación entre similares.

i. Producto individual frente a gama de productos

El objetivo de la aduana es obtener garantías con respecto al precio de mercancías importadas, por lo que un desafío principal es asegurarse de que los datos del precio de transferencia sean pertinentes para las mercancías importadas en cuestión. Cuando la información del precio de transferencia cubre una gama de productos, es importante considerar si la información disponible sobre los costos, los márgenes de beneficios, etc. garantizan el precio de las mercancías importadas.

Si la empresa comercializa un solo producto, entonces la comparación debería ser bastante directa a ese respecto. Por el contrario, si el estudio del precio de transferencia cubre una gama de productos, los datos aún podrían ser pertinentes para la aduana.

Un ejemplo de esto es la situación en que las mercancías importadas son jarras eléctricas de marca y la gama de productos que cubre el estudio son diversos electrodomésticos de marca (incluidos microondas, batidoras, tostadoras y jarras).

En este caso, el estudio confirma un rango de plena competencia aceptable para dichos productos, tomados como un grupo. La aduana puede tomar en cuenta los criterios proporcionados en el tercer ejemplo dado para examinar las Circunstancias de la venta, a saber, todos los costos más un beneficio obtenido “en las ventas de mercancías del mismo tipo o especie”. El Artículo 15.3 del Acuerdo establece que: “*mercancías del mismo tipo o especie significa las mercancías que entran dentro de un grupo o una gama de productos producidos por una industria o un sector de la industria en particular, e incluye las mercancías idénticas o similares*”.

El estudio del precio de transferencia y la investigación adicional pueden garantizarle a la aduana que en este caso las jarras y otros electrodomésticos pueden considerarse mercancías del mismo tipo o especie. Por lo tanto, los detalles de los costos y los beneficios para la gama de productos puede ser pertinente para cada producto individual dentro de dicho grupo, incluida la jarra.

ii. Rango de fechas

Generalmente, se examinan distintos períodos de tiempo para la aduana y los impuestos al realizar auditorías. La aduana realizará una auditoría tal vez hasta tres o cuatro años después de la importación de las mercancías en cuestión (esto variará dependiendo de la legislación

nacional que establece un límite de tiempo después de una importación para recaudar impuestos pagados de menos o devolver impuestos pagados de más)³³. Las auditorías tributarias pueden realizarse varios años después del evento (después de completar y auditar la contabilidad anual, etc.). Por lo tanto, la aduana debe asegurarse de que los datos del precio de transferencia se refieran al período que está siendo estudiado durante la auditoría fiscal. Así, por ejemplo, si la aduana está auditando consignaciones importadas en 2013, la información pertinente para considerar en los estudios del precio de transferencia también debe referirse a transacciones de 2013.

A continuación se proporcionan comentarios sobre los tres ejemplos dados en la Nota interpretativa.

1. *¿Se ha fijado el precio de manera coherente con las prácticas normales en materia de precios de la industria en cuestión?*

Dicha información puede estar disponible, por ejemplo, ya sea en el estudio del precio de transferencia o mediante estudios independientes de un sector de la industria particular. Se sugiere que la aduana considere, al menos inicialmente, la información contenida en la documentación del precio de transferencia disponible. Cabe señalar que el Acuerdo no define el término “prácticas normales en materia de precios de la industria”; esto puede tomar en cuenta la naturaleza de las mercancías y los roles y funciones de las partes de la venta.

2. *¿Se ha fijado el precio de manera coherente con la forma en que el vendedor fija los precios para las ventas a compradores que no están vinculados con el vendedor?*

Es probable que esta opción esté limitada en su alcance, ya que para muchas transacciones de partes vinculadas el importador es el distribuidor exclusivo de la mercadería en esa jurisdicción, es decir que no hay ventas a partes no vinculadas con las cuales se pueda realizar una comparación del valor de importación. No obstante, si dichas ventas existieran, podrían usarse como medio para examinar las circunstancias de la venta.

3. *¿Puede demostrarse que el precio es adecuado para garantizar la recuperación de todos los costos más un beneficio que sea representativo del beneficio total de la empresa obtenido durante un período representativo (por ejemplo, en un año) en las ventas de mercancías del mismo tipo o especie?*

Este ejemplo se concentra en el examen de cómo se fijó un precio en términos de los elementos incluidos y, en particular, del beneficio.

La aduana puede procurar información acerca del beneficio de los exportadores/vendedores a través del importador, aunque puede ser que la empresa vinculada no esté dispuesta a compartir información sobre el beneficio con sus distribuidores/importadores, por lo que esto podría no dar resultado. Como primer paso, se recomienda que la aduana considere la información ya disponible en el país de importación, en particular, la documentación de los precios de transferencia, a fin de examinar las Circunstancias de la venta.

³³ Por ejemplo, en la Unión Europea este período es de tres años.

El ejemplo no define si el “beneficio” es beneficio “bruto” u “operativo”, pero esto le da flexibilidad a la aduana para revisar ambos tipos de beneficio, dependiendo de lo que se considere útil. Normalmente, el beneficio operativo es una mejor medida de la rentabilidad real, puesto que muestra qué se gana después de haber pagado todos los gastos. Además, es la medida para la cual se encontrará disponible más a menudo información sobre las partes independientes. El beneficio operativo también es el indicador del grado de beneficio más común cuando se utiliza el método CPM/TNMM.

Se ha señalado que existe una incoherencia aparente con respecto a la “parte sometida a prueba” considerada a efectos tributarios y aduaneros. Cuando se aplican métodos de precios de transferencia basados en el beneficio, como el TNMM, la parte sometida a prueba a menudo es el importador (dado que generalmente es la parte menos compleja en términos funcionales y debido a la disponibilidad de los datos comparables), lo que pone el foco en el beneficio de la MNE en el país de importación (es decir, las ventas realizadas por la persona imponible). Esto puede analizarse frente a transacciones no controladas comparables, como se explica en el Capítulo 4, de modo que se puede tomar una decisión sobre si el precio en cuestión es o no de plena competencia.

Este ejemplo hace referencia al beneficio total de la **empresa**, que se asume se refiere al beneficio del vendedor (es decir, del exportador). Los datos del precio de transferencia, sin embargo, se refieren solamente al beneficio obtenido por el importador y no el vendedor, por lo que se cuestiona si esto sigue siendo pertinente para la aduana.

Puede argumentarse que como el valor de importación es el punto de partida para el cálculo del beneficio del importador, la información derivada del beneficio del importador puede garantizarle potencialmente a la aduana que el beneficio del exportador/vendedor es aceptable, lo que a su vez puede confirmar que el precio de las mercancías importadas es adecuado para garantizar la recuperación de todos los costos más un beneficio y, por lo tanto, no está influenciado por el vínculo.

El siguiente ejemplo ilustra este punto:

1. Datos pertinentes para el importador, ICO:

| | |
|--|------------------------|
| - Ventas | 100,0 |
| - COGS/costo de ventas (es decir, precio pagado/a pagar a XCo) | 82,0 |
| - Beneficio bruto | 18,0 |
| - Gastos operativos | 15,5 |
| - Beneficio operativo neto | 2,5 |
| - Margen de beneficio operativo neto (análisis comparativo) | 2,5 % de ventas |

2. En función de esta información:

- la cifra de ventas puede considerarse fiable dado que ICO solamente está vendiendo a partes independientes (y se asume que ICO está buscando racionalmente maximizar su

beneficio en sus negocios con las partes de plena competencia)

- el monto de gastos operativos puede aceptarse como fiable dado que se determina que estos gastos son pagados por ICO solamente a partes independientes e ICO busca minimizar sus costos, y no se han encontrado pruebas de que ninguno de estos costos hayan sido pagados a pedido del vendedor
- el estudio de comparabilidad en el ejemplo establece que un margen de beneficio operativo neto de plena competencia para un importador tal como ICO (es decir, basado en un estudio de importadores comparables pero independientes) es del 2,5 % de las ventas.
- El costo de las mercancías vendidas de ICO (que es el precio pagado o a pagar a ICO) no es de plena competencia (y, por lo tanto, puede no ser fiable). Sin embargo, retrocediendo desde el margen neto de plena competencia de 2,5 %, puede deducirse el monto del COGS de plena competencia.

Por lo tanto, si el COGS deducido es igual al valor declarado de la transacción pertinente, podría inferirse que el precio no ha sido influenciado por el vínculo.

En resumen, los ejemplos anteriores proporcionados en las Notas interpretativas relativas al Acuerdo no son taxativos; las aduanas pueden considerar otros medios para examinar las Circunstancias de la venta y solicitar y tomar en cuenta la totalidad de las pruebas disponibles y pertinentes a las ventas en cuestión.

Además, como se establece en el Comentario 23.1, *“el uso de un estudio de precios de transferencia como posible base para examinar las circunstancias de la venta debería considerarse según cada caso particular. Como conclusión, puede utilizarse cualquier información y cualesquiera documentos pertinentes proporcionados por un importador para examinar las circunstancias de la venta. Un estudio de precios de transferencia podría ser una fuente de dicha información”*.

5.2.3. USO DE ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS (APA) Y RESOLUCIONES ANTICIPADAS PARA LA VALORACIÓN EN ADUANA

Los Acuerdos Anticipados de Precios les dan a las administraciones tributarias y las empresas la oportunidad de confirmar y acordar de forma anticipada el tratamiento de los precios de transferencia de una transacción o grupo de transacciones en particular y demostrar así el precio de plena competencia (ver [Capítulo 3](#) para más detalles). Algunas administraciones aduaneras han identificado que los APA pueden proporcionar información útil para la aduana al examinar transacciones de partes vinculadas. También puede suceder que las necesidades de la valoración en aduana sean consideradas en el contexto de la preparación de un APA.

La OMA alienta a las administraciones aduaneras a proporcionar resoluciones anticipadas para la valoración en aduana. Esto es respaldado por el Artículo 3 del [Acuerdo sobre Facilitación del Comercio de la OMC](#), que también requiere que la aduana proporcione resoluciones anticipadas a efectos de clasificación y origen. Cuando se ofrece una facilidad de este tipo, el operador comercial puede pretender una resolución de la aduana sobre una transacción (o un grupo de transacciones) de partes vinculadas de manera anticipada a la importación de las

mercancías en cuestión. La aduana podrá examinar entonces la información pertinente proporcionada (que podría derivar de un estudio de precios de transferencia o de un APA) y tomar una decisión que se aplicará en ese conjunto de circunstancias en particular. Dicha decisión podría establecer o no si el precio en cuestión está influenciado por la relación entre el comprador y el vendedor y se aplicará a todas las consignaciones futuras cuando los hechos se mantengan iguales a aquellos en los que se basó la decisión, sujeto a cualquier condición dada en la resolución, tal como un período de validez.

5.3. TRATAMIENTO DE VALORACIÓN EN ADUANA DONDE UN ACUERDO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA INDIQUE QUE EL VALOR EN ADUANA DECLARADO SE AJUSTARÁ EN UNA FECHA POSTERIOR

5.3.1. ANTECEDENTES

Como se explicó en el [Capítulo 3](#), los ajustes de los precios de transferencia³⁴ son una característica común de las estrategias de precios de las MNE. También se explica que los ajustes se realizan por diferentes razones, con diferentes resultados. Por lo tanto, es necesario que las aduanas logren comprender los diferentes tipos de ajuste de precios de transferencia y que luego consideren cuál podría tener un impacto en el valor en aduana y cómo debería manejarse esto.

Puede argumentarse que, dado que el efecto de un ajuste en el precio de transferencia es lograr un precio de plena competencia, en algunos casos, dependiendo del tipo de ajuste del precio de transferencia, el precio ajustado estará más cerca del precio “no influenciado” efectivamente pagado o a pagar a efectos de la valoración en aduana. En otros casos, como en los ajustes de precio de transferencia solo de impuestos, se puede demostrar que el precio estaba efectivamente influenciado por la relación. Dicho de otra forma, puede que la aduana no sea capaz de tomar una decisión final sobre el asunto de la influencia en el precio hasta que se haya realizado (o cuantificado) cualquier ajuste. Por lo tanto, es para beneficio de la aduana estudiar el impacto de los ajustes en los precios de transferencia sobre el valor en aduana.

El tratamiento de los ajustes en los precios de transferencia, no obstante, actualmente no guarda coherencia alrededor del mundo. Algunas administraciones aduaneras consideran los ajustes en el precio tanto hacia arriba como hacia abajo y realizan los ajustes correspondientes en los impuestos cuando corresponde, otras no los consideran o solamente consideran los ajustes hacia arriba (con un pago adicional de impuestos), pero no consideran los ajustes hacia abajo (reembolso de impuestos). Algunas consideran los ajustes solo de impuestos, mientras que otros solo consideran los ajustes en el precio real. Esta falta de coherencia ha sido una de las preocupaciones principales expresadas por la comunidad comercial.

Es deseable, por lo tanto, que la comunidad de aduanas intente lograr un enfoque más coherente al considerar el impacto de los ajustes en el precio de transferencia sobre el valor en

³⁴ Nota: para evitar confusiones, es importante entender la distinción entre los diferentes usos de la palabra “ajustes”. Se utiliza en el contexto de los precios de transferencia como se describió anteriormente y también con relación a la valoración en aduana, donde se refiere a los “ajustes” realizados al precio efectivamente pagado o a pagar conforme al artículo 8 del Acuerdo. El término también se utiliza para describir un ajuste de impuestos, es decir, cuando el impuesto pagado al momento de la importación es modificado posteriormente por la aduana, lo que resulta en un pago adicional de impuestos o bien un reembolso de impuestos.

aduana.

Se establece un principio importante en un documento del CTVA, **Comentario 4.1 - Cláusulas de revisión de precios** (ver [Anexo IV](#)). Este documento considera las implicancias en el valor en aduana de los contratos de mercancías que incluyen una “cláusula de revisión de precios”, por la cual el precio solo se fija provisoriamente al momento de la importación; *“la determinación final del precio a pagar está sujeta a determinados factores que se establecen en las disposiciones del contrato en sí”*. Concluye que dichas cláusulas *“no deben en sí excluir la valoración según el Artículo 1 del Acuerdo”*. Esta situación puede compararse con aquellas en las que el precio declarado en aduana al momento de la importación se basa en un precio de transferencia que puede estar sujeto a un ajuste posterior (por ejemplo, para lograr un margen de beneficio predeterminado). La posibilidad de un ajuste en el precio de transferencia existe al momento de la importación.

El principio básico de realizar un reembolso de impuestos en caso de un cobro excesivo por parte de la aduana se establece en el Convenio de Kyoto Revisado:

El Convenio de Kyoto Revisado: Convenio Internacional sobre la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros: Anexo General, Capítulo 4, Impuestos y Derechos

C. REEMBOLSO DE IMPUESTOS Y DERECHOS

4.18. Norma

Se concederá el reembolso cuando se establezca que se ha realizado un cobro excesivo de impuestos y derechos como resultado de un error en su evaluación.

5.3.2. POSIBLE TRATAMIENTO ADUANERO DE LOS AJUSTES DEL PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Como se explicó en el [Capítulo 3](#), existe una cantidad de razones por las cuales puede realizarse un ajuste en los precios de transferencia y diferentes formas en las que puede iniciarse.

Cuando el ajuste es iniciado por el contribuyente y hay un ajuste registrado en la contabilidad del contribuyente y se emite una nota de débito o crédito, podría considerarse, dependiendo de la naturaleza del ajuste, que este tiene un impacto sobre el precio efectivamente pagado o a pagar por los productos importados, a efectos de la valoración en aduana. En otros casos, en particular cuando el ajuste ha sido iniciado por la administración fiscal, el impacto puede ser solo sobre la responsabilidad fiscal y no sobre el precio efectivamente pagado o a pagar por los productos.

Cuando se realiza un ajuste de este tipo antes de que los productos sean importados, el precio declarado en aduana debe tener en cuenta el ajuste.

Si, por el contrario, el ajuste es realizado después de la importación de los productos (es decir,

es registrado en la contabilidad del contribuyente y la nota de débito/crédito es emitida después del despacho de aduana de los productos), entonces la aduana puede considerar que el valor en aduana debe determinarse en función del precio ajustado, aplicando los principios establecidos en el Comentario 4.1.

Con respecto a los ajustes en los precios de transferencia que afectan solo la responsabilidad fiscal (es decir, no hay un cambio real en el monto pagado por los productos), la aduana puede considerar que esto es una señal de influencia en el precio. En otras palabras, hay un reconocimiento de que el precio original no era de plena competencia a efectos del precio de transferencia, pero el precio efectivamente pagado no ha sido ajustado.

5.3.3. DETERMINACIÓN FINAL DEL VALOR EN ADUANA DESPUÉS DE LOS AJUSTES DEL PRECIO DE TRANSFERENCIA

Suponiendo que la aduana acuerde que el valor en aduana debería basarse en el precio después del ajuste en el precio de transferencia y el ajuste financiero/contable consecuente, es necesario considerar entonces los procedimientos aduaneros adecuados para manejar esto.

El comentario 4.1 hace referencia al Artículo 13 del Acuerdo, que proporciona la posibilidad de retrasar la determinación final del valor en aduana. El Artículo 13 requiere que las administraciones aduaneras ofrezcan una facilidad para permitirles a los importadores despachar sus productos a cambio de una fianza en los casos en que sea necesario retrasar la determinación final del valor en aduana al momento del despacho de aduana.

Surge la pregunta de si es necesario requerirles a los importadores presentar declaraciones aduaneras sobre la base de una declaración provisoria de valor, cubierta por una fianza por el impuesto potencial adeudado. Esto crea una importante implicancia de recursos tanto para la empresa como para la aduana en términos de procedimientos de contabilidad y reconciliación, en particular cuando hay una gran cantidad de declaraciones aduaneras implicadas.

Este asunto ha sido planteado como una preocupación por las empresas. Como se establece en la Declaración de Políticas de la CCI, Propuesta 2:

“Las empresas deberían tener permitido realizar ajustes en el valor en aduana sin que se les requiera establecer un procedimiento de valoración provisoria ni estar sujetas a multas debido a ajustes en la valoración”.

Dado que las directrices internacionales para este punto están pendientes, la determinación de los procedimientos aduaneros requeridos en estas circunstancias queda librada a las administraciones aduaneras nacionales. Como requisito básico para que la aduana considere un ajuste en el valor en aduana, queda claro que debería haber una política de precios de transferencia antes de la importación o el despacho de los productos en cuestión, que indique los criterios (o la “fórmula”) que se aplicarán para establecer el precio de transferencia final. La aduana puede requerirle al importador que informe de la existencia de la política de precios de transferencia antes de las importaciones. La política puede haber sido establecida en el contexto de un Acuerdo Anticipado de Precios. Generalmente, la aduana también le requeriría a la empresa que informe el precio de transferencia final con los detalles del ajuste; esto debería ser obligatorio en caso de un ajuste hacia arriba. En el [Anexo II](#) se proporcionan

algunos ejemplos de prácticas nacionales a este respecto.

Otro aspecto importante a tener en cuenta para la aduana en el entorno posterior a la importación es el tratamiento de los ajustes conforme al Artículo 8 del Acuerdo. Normalmente, es durante el transcurso de una auditoría aduanera que dichos ajustes salen a la luz y pueden cuantificarse. Por lo tanto, la aduana debería tener en cuenta otros pagos realizados después de la importación a la empresa matriz o para beneficio de esta (por ejemplo, aportes por tasas de diseño o desarrollo) u otros pagos basados en la posterior reventa, cesión o uso de los productos importados obtenidos por el vendedor, a fin de determinar si deberían ser incluidos o no en el valor en aduana.

5.3.4. DESAFÍOS PRÁCTICOS

Cuando la aduana decide que un ajuste en el valor en aduana es adecuado, es necesario determinar entonces el mecanismo y método de cálculo. El foco de la aduana está en las transacciones individuales, mientras que los datos del precio de transferencia están a nivel del total. Por ende, es necesario encontrar medios para calcular y asignarle un valor adecuado a cada consignación.

La CCI proporciona la siguiente propuesta:

Propuesta 3 de la CCI³⁵

Aplicación de la tasa de impuestos aduaneros promedio ponderada: La tasa de impuestos aduaneros promedio ponderada se calcula dividiendo el monto total de los derechos aduaneros para el año entre el monto total del valor en aduana para el mismo año. Esto puede incluir la posibilidad de un ajuste en el pago global al final del año. Por ejemplo, si al final del año los ajustes en los precios de transferencia dan como resultado un pago adicional al vendedor, entonces recomendamos que el importador pueda informar del monto de este pago global. De esta manera, la aduana podrá asignar esto a todas las anotaciones declaradas dentro del año y el ajuste en los impuestos será la tasa de impuestos promedio ponderada.

Asignación del ajuste del precio de transferencia, de acuerdo con el código de nomenclatura y a la información proporcionada por el importador o las autoridades aduaneras que divulga todos los códigos de mercadería y todos los datos de importación pertinentes disponibles en sus estadísticas nacionales.

Otro asunto es el momento de la auditoría aduanera. ¿Qué pasa si se anticipa un ajuste en el precio de transferencia pero no se ha realizado aún al momento en que la aduana está llevando a cabo una auditoría? La aduana deberá decidir si esperar hasta que se haya realizado el ajuste o tomar una decisión en esa etapa.

³⁵ Las ideas y las opiniones que se expresan en la declaración de políticas de la Cámara de Comercio Internacional (CCI) no reflejan necesariamente las de la OMC o de los gobiernos de sus miembros.

Capítulo 6: GENERAR CONCIENCIA Y TRABAJO CONJUNTO

6.1. INTRODUCCIÓN

Se mencionó al principio de esta guía que el CTVA es responsable de interpretar y proporcionar opiniones sobre preguntas técnicas que surjan con relación al Acuerdo de Valoración de la OMC.

Cabe señalar que una cantidad de los asuntos que surgen, en particular con relación al tratamiento de las aduanas de los ajustes en el precio de transferencia, conciernen los procedimientos y las formalidades aduaneras en lugar de la interpretación del Acuerdo (por ejemplo, medios para notificar a la aduana de la posibilidad de ajustes y medios para asignar un ajuste de impuestos a las importaciones pertinentes).

Por estos motivos, hasta que existan otras directrices disponibles, se alienta a las administraciones aduaneras a considerar cómo manejarán este asunto a nivel nacional. Algunas administraciones también podrían considerar iniciativas bilaterales o regionales. Como se menciona a continuación, un primer paso importante es establecer un contacto con los colegas en la administración fiscal.

Se reconoce que los países en desarrollo tienen desafíos particulares:

- muchas administraciones aduaneras no tienen la capacidad de realizar auditorías posteriores al despacho y se concentran principalmente en los controles fronterizos, lo cual no es eficaz para el control de las MNE;
- el Manual Práctico de la ONU (sobre los precios de transferencia) señala que el manual: *“debería reflejar las realidades para los países en desarrollo en las etapas pertinentes del desarrollo de su capacidad”*;
- muchas administraciones tributarias aún están desarrollando su legislación y capacidad técnica para los precios de transferencia;
- es común que haya una falta de datos comparables de otras empresas, lo que limita el uso de determinados métodos de precios de transferencia y puede agregar una capa adicional de complejidad.

Hay muchas buenas prácticas que pueden promocionarse para alentar el trabajo conjunto y el compartir conocimientos, habilidades e información:

6.2. BUENAS PRÁCTICAS PARA LOS RESPONSABLES DE LAS POLÍTICAS DE VALORACIÓN EN ADUANA

- A nivel nacional, evaluar la medida en que las MNE locales que importan están involucradas en transacciones con partes vinculadas extranjeras. Esto dictará la necesidad de invertir recursos en este tema.
- Asegurarse de que el personal especializado que trabaja en la valoración en aduana (particularmente en las áreas de políticas y auditoría) tengan acceso a oportunidades de

capacitación adecuadas sobre este tema.

- Uso de datos de precios de transferencia: siguiendo el principio establecido en el Comentario 23.1, se alienta a las administraciones aduaneras a considerar la información derivada de estudios de precios de transferencia, cuando estén disponibles, al examinar las transacciones de partes vinculadas. Después deberá decidirse, según cada caso particular, si hay suficiente información disponible para tomar una decisión o si se necesitan datos complementarios.
- Controlar y participar en las discusiones del CTVA.
- Desarrollar/fortalecer los vínculos y la cooperación con los colegas en las administraciones tributarias nacionales:
 - Proponer seminarios de generación de conciencia/capacitación recíprocos (es decir, que las autoridades tributarias le proporcionen capacitación a la aduana y viceversa).
 - Discutir opciones para el intercambio de información.
 - Considerar intercambios de personal temporales o permanentes o la contratación de personal con antecedentes tributarios.
 - Organizar equipos comerciales grandes, que se concentren en las MNE. Si la aduana es parte de una autoridad tributaria, un único equipo comercial grande puede cubrir los asuntos tanto tributarios como aduaneros. Pueden considerarse auditorías aduaneras-tributarias conjuntas, aunque esto puede no ser viable dado que la aduana y la autoridad tributaria probablemente se enfoquen en períodos diferentes.
 - Considerar elaborar un memorándum de entendimiento con el departamento fiscal, que cubra los puntos anteriores.
- Informar y discutir con la comunidad comercial las buenas prácticas enumeradas a continuación

6.3. BUENAS PRÁCTICAS PARA LOS NEGOCIOS

- Se alienta a las MNE que importan a asegurarse de que sus asesores aduaneros y tributarios (ya sean internos o externos) se comuniquen entre sí sobre las necesidades mutuas de las autoridades aduaneras y tributarias con respecto a los precios de transferencia y la valoración en aduana.
- Considerar las necesidades de la aduana al preparar la documentación de precios de transferencia.
- Considerar las necesidades de la aduana al desarrollar los APA.
- Dependiendo de los procedimientos nacionales, asegurarse de que la aduana sea notificada con anticipación cuando pueda ocurrir un ajuste posterior a la importación en

una fecha posterior.

- Considerar solicitar resoluciones anticipadas de la aduana, donde estén disponibles.
- Trabajar con la aduana para proporcionar y ayudar a interpretar análisis de precios de transferencia y datos relacionados con los productos importados.

6.4. BUENAS PRÁCTICAS PARA ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

- Desarrollar/fortalecer los vínculos y la cooperación con los colegas en las administraciones aduaneras nacionales:
 - Proponer seminarios de generación de conciencia/capacitación recíprocos.
 - Discutir opciones para el intercambio de información.
 - Organizar equipos comerciales grandes, que se concentren en las MNE. Si la autoridad tributaria es parte de una autoridad tributaria, un único equipo comercial grande puede cubrir los asuntos tanto tributarios como aduaneros.
 - Considerar elaborar un memorándum de entendimiento con el departamento aduanero, que cubra los puntos anteriores.
- Tomar en cuenta cómo una empresa determinó el valor en aduana de los productos importados.

Nota: La CCI recomienda en su Declaración de Políticas que, “Como principio básico, las administraciones tributarias evalúan y aprecian cómo la empresa ha llegado al valor en aduana declarado (y viceversa...)”.³⁶

³⁶ Las ideas y las opiniones que se expresan en la declaración de políticas de la Cámara de Comercio Internacional (CCI) no reflejan necesariamente las de la OMC o de los gobiernos de sus miembros.

ANEXO I: INICIATIVAS NACIONALES

Muchas administraciones aduaneras están considerando actualmente cómo abordar este asunto. En una cantidad de países, se han establecido canales de comunicación entre las administraciones aduaneras y tributarias; por ejemplo, se han organizado grupos de trabajo o reuniones regulares para el intercambio de información y la transferencia de conocimientos y habilidades, con respecto al manejo de los precios de transferencia.

Los siguientes ejemplos de las prácticas nacionales de Australia, Canadá, Reino Unido y Estados Unidos proporcionan ejemplos de prácticas que ayudarán a las administraciones aduaneras en el desarrollo de políticas nacionales:

1. Australia

En 2013, el Servicio de Aduanas y Protección Fronteriza emitió una declaración de políticas con la intención de simplificar y aclarar las políticas de valoración actuales relacionadas con los precios de transferencia para beneficio de la comunidad comercial y conceder más flexibilidad para que los comerciantes demuestren que la relación entre las partes vinculadas no ha influenciado el precio de los productos vendidos entre dichas partes. La declaración describe las circunstancias en las cuales la información derivada de estudios de precios de transferencia puede ser considerada por la aduana al examinar transacciones de partes vinculadas, según cada caso particular. Los importadores pueden solicitarle a la aduana un asesoramiento de valoración (AV, un tipo de resolución anticipada) a estos efectos. El AV también proporciona una base para que la aduana considere los ajustes hacia arriba y hacia abajo del valor en aduana, después de un ajuste del precio de transferencia. Se enfatiza que antes de que se pueda realizar cualquier ajuste al valor en aduana, debe haber una transferencia de fondos real relacionada con la transacción que fluye hacia dentro o hacia fuera de Australia.

A continuación se proporciona un extracto y el texto completo está disponible mediante el siguiente link³⁷.

Publicación del Servicio de Aduanas y Protección Fronteriza de Australia nro. 2013/19
(extracto)

Pago de impuestos adicionales

Cuando se haya emitido un AV del precio de transferencia y un ajuste dé como resultado un aumento en el valor en aduana, el monto proporcional del impuesto adicional debido deberá pagarse contra los productos importados en la declaración de importación adecuada.

Reembolso de impuestos

Cuando se haya emitido un AV del precio de transferencia y un ajuste dé como resultado una disminución en el valor en aduana, el solicitante/importador puede tener derecho a un reembolso de impuestos.

37

<http://www.Customs.gov.au/webdata/resources/files/ACN2013TransferPricingPracticeStatementFINAL.FINAL.pdf>
http://www.customs.gov.au/practice_statements/border/ind.asp

2. Canadá

Recientemente, la Agencia de Servicios Fronterizos de Canadá introdujo una nueva política con relación a su tratamiento de los ajustes hacia abajo en el precio.

A continuación se proporciona un extracto y el texto completo está disponible mediante el siguiente link³⁸.

Publicación de la Agencia de Servicios Fronterizos de Canadá 15-001 (extracto)

Tratamiento de los ajustes de precio hacia abajo en el valor para los cálculos de impuestos

Autoajustes y reembolsos

5. En las situaciones en que un acuerdo por escrito estuviera vigente al momento de la importación para reducir posteriormente el PPP de los productos importados y ocurra la reducción del precio de manera subsiguiente, será necesaria una corrección realizada de acuerdo con la sección 32.2 de la *Ley de Aduanas* si el importador recibe información específica que dé motivos para creer que una declaración de valor para el cálculo de impuestos es incorrecta, y la corrección sería neutra en materia de tributos. Un importador puede elegir solicitar un reembolso de impuestos conforme al Párrafo 74(1)€ de la *Ley de Aduanas* si la reducción en el precio resultara en una disminución del valor para el cálculo de impuestos. Dicha solicitud puede realizarse para las importaciones que ocurran dentro de los cuatro años posteriores a la fecha de esta publicación.

6. En las situaciones en que exista un acuerdo del precio de transferencia entre un vendedor y un comprador vinculado, la Agencia de Servicios Fronterizos de Canadá (CBSA) considera que el precio de transferencia entre empresas es el PPP no influenciado de los productos importados. Para que el PPP permanezca sin influenciar, las correcciones al valor para el cálculo de impuestos debe presentarse a la CBSA cuando se identifique el total neto de los ajustes hacia arriba o hacia abajo del precio de transferencia que ocurran en un ejercicio fiscal. Es en ese momento específico que el importador tiene motivos para creer que es necesario corregir las declaraciones de valor para el cálculo de impuestos. Si el resultado del total neto es un ajuste hacia abajo en el precio y los productos importados están sujetos a impuestos, puede realizarse una solicitud de reembolso para las importaciones que ocurran dentro de los cuatro años posteriores a la fecha de esta publicación.

3. Reino Unido

El Ministerio de Hacienda y Aduanas proporciona las siguientes directrices con respecto a los ajustes retroactivos en el precio.

30.3 Ajustes retroactivos en el precio (comprador y vendedor vinculados o no vinculados)

(Extracto de la publicación 252)³⁹

³⁸ <http://www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/cn-ad/cn-15-001-eng.html>

³⁹ Versión completa disponible aquí: <https://www.gov.uk/government/publications/notice-252-valuation-of-imported-goods-for-customs-purposes-vat-and-trade-statistics>

Pueden surgir situaciones en las cuales, por diversas razones, el precio que se paga al vendedor por los productos importados es revisado o renegociado después de la entrada de los productos a la libre circulación. Cuando esto sucede, se debe considerar el valor en aduana y las implicancias para el impuesto aduanero.

Cuando, al momento de entrada, hay acuerdos contractuales entre usted y el vendedor que indiquen la posibilidad de ajustes retroactivos en el precio, el precio de facturación por los productos en cuestión sería, de hecho, provisorio.

Esto significa que usted no puede llegar a un valor final para el cálculo de impuestos aduaneros al momento de la entrada. Por lo tanto, usted debería hacer acuerdos de seguridad (ver Párrafo 2.5).

De manera alternativa, Ud. nos puede solicitar que convengamos un acuerdo por el cual usted pueda pagar los impuestos aduaneros inmediatamente al momento de la entrada. Dicho acuerdo implicaría que usted asume el compromiso de notificarnos de cualquier ajuste en el precio. Después, ambos ajustaríamos el impuesto aduanero a pagar hacia arriba o hacia abajo según corresponda, de acuerdo con cualquier ajuste en el precio acordado notificado posteriormente.

Cuando haya habido un aumento retroactivo en el precio, trataremos esto como parte del pago total realizado por usted al vendedor por los productos importados. El hecho de que usted acuerde pagar dicho aumento en el precio se considera la confirmación de que los acuerdos contractuales implicaban o que había un acuerdo implícito entre usted y el vendedor de que dicho ajuste podía ocurrir, cuando se pidieron o compraron los productos. Por lo tanto, se emitirá una solicitud (formulario C18) de pago de los atrasos de los impuestos aduaneros a su nombre.

Cuando haya habido una disminución retroactiva en el precio, usted puede presentar una solicitud de reembolso de impuestos. Su solicitud debe ir acompañada por pruebas adecuadas, incluidos los detalles completos de los acuerdos contractuales, así como también las devoluciones recibidas y las notas de crédito emitidas por el vendedor.

4. Estados Unidos

En 2012, la Oficina de Aduanas y Protección Fronteriza de Estados Unidos (CBP) actualizó su política sobre el tratamiento de transacciones de partes vinculadas que implican ajustes a los precios de transferencia iniciales después de la importación, de acuerdo con la política de precios de transferencia formal de la empresa o los acuerdos anticipados de precios (“APA”). Se señaló que las políticas de precios de transferencia se utilizan para examinar si un precio entre las partes vinculadas es de plena competencia a efectos tributarios y para evaluar las consecuencias tributarias entre las partes.

Después de una revisión, la CBP propuso una interpretación más amplia de lo que está permitido según el valor de la transacción para permitir que una política de precios de transferencia/APA se considere una “fórmula” en el contexto de los precios de transferencia, siempre que se cumpla con determinados criterios. Se señaló que la política de precios de

transferencia aún necesitaría ser ajustada a efectos aduaneros, dado que la prueba de plena competencia es diferente [(1) circunstancias de la venta o (2) valores de prueba] del análisis del Servicios de Impuestos Internos. Para solicitar ajustes hacia arriba o hacia abajo posteriores a la importación según el criterio de valoración del valor de la transacción, la CBP alienta fuertemente a los importadores a usar el programa de reconciliación para realizar la declaración final de valor.

A continuación se proporciona un extracto de la declaración de políticas de 2012. La declaración completa está disponible a través del siguiente link⁴⁰.

Declaración de políticas de la Oficina de Aduanas y Protección Fronteriza de Estados Unidos (CBP) (extracto)

“Es la posición actual de la CBP que, sujeto a determinadas condiciones, el método de valoración del valor de la transacción no será descartado cuando el precio de venta de una parte vinculada esté sujeto a ajustes posteriores a la importación que se realicen de acuerdo con las políticas de precios de transferencia formales y específicamente relacionadas (directa o indirectamente) con el valor declarado de la mercadería. Estos ajustes, ya sean hacia arriba o hacia abajo, deberán tenerse en cuenta al determinar el valor de la transacción”.

⁴⁰ http://www.cbp.gov/bulletins/Vol_46_No_23_Index.pdf

ANEXO II: REUNIÓN DEL GRUPO FOCAL SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN BRUSELAS, 26 DE OCTUBRE DE 2007 - RECOMENDACIONES

Las siguientes recomendaciones fueron realizadas por el grupo focal como el camino a seguir.

- El resumen de estas recomendaciones ha de ser presentado al Comité Técnico sobre Valoración en Aduana (CTVA) en la sesión 26 para la información de los miembros.
- Las presentaciones y los estudios de caso presentados al grupo focal serán puestos a disposición de los miembros del CTVA para su información.
- Se realizará una propuesta al CTVA en su próxima sesión para que los siguientes puntos técnicos sean sometidos a examen y se considere la necesidad de instrumentos adicionales.
 - La frase “circunstancias de venta” en el Artículo 1.2 (a) del Acuerdo de Valoración de la OMC con respecto a su aplicación a situaciones de precios de transferencia.
 - Consideración del tratamiento de valoración en aduana de las situaciones en las que un acuerdo de precios de transferencia indica que el valor aduanero declarado se ajustará según sea necesario en una fecha posterior para lograr un margen de beneficio predeterminado (lo que se conoce como cláusulas de revisión de precios). Esto podría ser un desarrollo del trabajo anterior del Comité sobre las Cláusulas de Revisión de Precios.
- Los miembros del grupo focal del sector privado podrían contribuir a las discusiones del CTVA sobre estos asuntos, a través del CCI o mediante la invitación del moderador.
- Ha de promoverse un mayor diálogo entre las administraciones aduanera y fiscal.
- La OCDE ha de continuar con su apoyo.

ANEXO III: COMITÉ TÉCNICO SOBRE VALORACIÓN EN ADUANA - COMENTARIO 23.1

ANÁLISIS DE LA EXPRESIÓN “CIRCUNSTANCIAS DE LA VENTA” CONFORME AL ARTÍCULO 1.2 (A) CON RELACIÓN AL USO DE ESTUDIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1. Este comentario tiene la intención de proporcionar directrices sobre el uso de estudios de precios de transferencia, preparados de acuerdo con las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE y proporcionados por los importadores como base para examinar “las Circunstancias de la venta” según el Artículo 1.2 (a) del Acuerdo.
2. Conforme al Artículo 1 del Acuerdo, un valor de la transacción es aceptable como el valor en aduana cuando el comprador y el vendedor no están vinculados o, si están vinculados, siempre que la relación entre ellos no haya influenciado el precio.
3. Cuando el comprador y el vendedor están vinculados, el Artículo 1.2 del Acuerdo proporciona diferentes medios para establecer la aceptabilidad del valor de la transacción:
 1. las Circunstancias de la venta deberán examinarse para determinar si la relación influyó o no el precio (Artículo 1.2 (a));
 2. el importador tiene una oportunidad de demostrar que el precio se aproxima de forma cercana a uno de tres valores de prueba (Artículo 1.2 (b)).
4. La Nota interpretativa relativa al Artículo 1.2 del Acuerdo establece que: “No se pretende que haya un examen de las circunstancias en todos los casos en que el comprador y el vendedor estén vinculados. Dicho examen solo se requerirá cuando haya dudas sobre la aceptabilidad del precio. Cuando la administración aduanera no tenga dudas sobre la aceptabilidad del precio, este se aceptará sin solicitarle información adicional al importador”.
5. En vista de esto, cuando la administración aduanera tenga dudas sobre la aceptabilidad del precio, la administración examinará las Circunstancias de la venta, sobre la base de la información proporcionada por el importador.
6. La Nota interpretativa relativa al Artículo 1.2 establece que cuando la administración aduanera no pueda aceptar el valor de la transacción sin mayor investigación, deberá darle al importador una oportunidad de proporcionar la información detallada adicional que sea necesaria. La Nota también proporciona ejemplos ilustrativos sobre cómo determinar si la relación entre el comprador y el vendedor no influye en el precio.
7. La pregunta que surge entonces es si un estudio del precio de transferencia preparado con fines tributarios y proporcionado por el importador puede ser utilizado por la administración aduanera como base para examinar las Circunstancias de la venta.
8. Por un lado, un estudio del precio de transferencia presentado por un importador puede ser una buena fuente de información, si contiene información pertinente sobre las Circunstancias de la venta. Por otro lado, un estudio del precio de transferencia puede no ser pertinente o adecuado para examinar las Circunstancias de la venta debido a las diferencias

sustanciales y considerables que existen entre los métodos contenidos en el Acuerdo para determinar el valor de los productos importados y aquellos de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE.

9. Por consiguiente, el uso de un estudio del precio de transferencia como posible base para examinar las circunstancias de la venta debería considerarse según cada caso particular. Como conclusión, puede utilizarse cualquier información y cualesquiera documentos pertinentes proporcionados por un importador para examinar las circunstancias de la venta. Un estudio de precios de transferencia podría ser una fuente de dicha información.

ANEXO IV: COMITÉ TÉCNICO SOBRE VALORACIÓN EN ADUANA — COMENTARIO 4.1

CLÁUSULAS DE REVISIÓN DE PRECIOS

1. En la práctica comercial, algunos contratos pueden incluir una cláusula de revisión de precios por la cual el precio se fija solo de manera provisoria y la determinación final del precio a pagar queda sujeta a determinados factores que se establecen en las disposiciones del contrato en sí.
2. La situación puede ocurrir de diversas maneras. La primera es cuando los productos son entregados después de transcurrido un tiempo considerable desde el pedido original (por ejemplo, instalaciones y bienes de capital fabricados especialmente a pedido); el contrato especifica que el precio final se determinará en función de una fórmula acordada que reconoce los aumentos o disminuciones de elementos tales como el costo de mano de obra, las materias primas, los costos generales y otros gastos incurridos en la producción de los productos.
3. La segunda situación es cuando la cantidad de productos pedidos es fabricada y entregada en el transcurso de un período, con las mismas especificaciones contractuales que se describieron en el Párrafo 2 que antecede; el precio final de la primera unidad es diferente del precio final de la última unidad y todas las otras unidades, sin perjuicio de que cada precio se haya obtenido con la misma fórmula especificada en el contrato original.
4. Otra situación es cuando los productos tienen un precio asignado provisoriamente, pero, otra vez de acuerdo con las disposiciones del contrato, la determinación final está sujeta al examen o análisis al momento de la entrega (por ejemplo, el nivel de acidez de los aceites vegetales, el contenido metálico de los minerales o el contenido limpio de la lana).
5. El valor de la transacción de los productos importados, definido en el Artículo 1 del Acuerdo, se basa en el precio efectivamente pagado o a pagar por los productos. En la Nota interpretativa relativa a dicho artículo, el precio efectivamente pagado o a pagar es el pago total realizado o que será realizado por el comprador al vendedor por los productos importados. Por lo tanto, en los contratos que contienen una cláusula de revisión de precios, el valor de la transacción de los productos importados debe basarse en el precio total y final pagado o a pagar de acuerdo con las estipulaciones del contrato. Puesto que el precio a pagar efectivamente por los productos importados puede establecerse sobre la base de datos especificados en el contrato, las cláusulas de revisión de precios del tipo descrito en este comentario no deben considerarse una condición o consideración para la cual no se puede determinar un valor (ver Artículo 1.1 (b) del Acuerdo).
6. En cuanto a los aspectos prácticos del asunto, cuando las cláusulas de revisión de precios ya han tenido pleno efecto al momento de la valoración, no surge ningún problema puesto que se conoce el precio efectivamente pagado o a pagar. La situación es diferente cuando las cláusulas de revisión de precios están vinculadas a variables que entran en juego cierto tiempo después de la importación de los productos.

7. Sin embargo, dado que el Acuerdo recomienda que, en la medida en que sea posible, el valor de la transacción de los productos que estén siendo valorados sirva como base para la valoración en aduana, y dado que el Artículo 13 dispone la posibilidad de retrasar la determinación final del valor en aduana, aunque no siempre es posible determinar el precio a pagar al momento de la importación, las cláusulas de revisión de precios no deberían en sí excluir la valoración conforme al Artículo 1 del Acuerdo.

ANEXO V: COMITÉ TÉCNICO SOBRE VALORACIÓN EN ADUANA — ESTUDIO DE CASO 10.1

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 1.2

Hechos de la transacción

1. ICO del país I compró e importó dos categorías de ingredientes utilizados en la producción de aromatizantes alimentarios de XCO del país X.
2. Al momento de despachar los productos, ICO declaró a la aduana en el país I que estaba vinculado a XCO de la siguiente manera:
 - (a) XCO es titular del 22 % de las acciones de ICO, y
 - (b) los ejecutivos y directores de XCO también están representados en el directorio de ICO.
3. Después de la importación, la aduana en el país I decidió realizar una revisión de las Circunstancias de la venta de los productos entre XCO e ICO, conforme al Artículo 1.2 del Acuerdo, porque tenía dudas sobre la aceptabilidad del precio. Con este fin, la aduana le envió un cuestionario a ICO para obtener información sobre la venta de productos por parte de XCO a otros compradores en el país I y, de ser necesario, la justificación de cualquier diferencia de precio, así como también cualquier información sobre el costo de producción y el beneficio de XCO. A pedido de ICO, la aduana también le envió un formulario a XCO. A partir de las respuestas recibidas, se establecieron los hechos que se detallan a continuación.
4. ICO le compró muchos de los ingredientes requeridos para la producción de aromatizantes alimentarios a XCO. Los ingredientes que XCO le vendió a ICO entran en dos categorías:
 - (a) ingredientes fabricados por XCO; y
 - (b) ingredientes almacenados por XCO que fueron adquiridos de otros fabricantes y proveedores. Los ingredientes en esta categoría no son fabricados ni procesados por XCO. Algunos de estos ingredientes, sin embargo, pueden ser empaquetados para su reventa por XCO.
5. Según establece el Artículo 15.2 del Acuerdo, los ingredientes en la categoría (a) no son productos idénticos o similares a los ingredientes en la categoría (b).
6. Los ingredientes en la categoría (a) también se venden a otros compradores no vinculados en el país I. Los precios cobrados por XCO con respecto a los ingredientes de la categoría (a) se detallan a continuación:
 - (i) Venta a ICO 92 c.u. f.o.b.
 - (ii) Venta a compradores no vinculados 100 c.u. f.o.b.
7. Con respecto a los ingredientes en la categoría (a), la aduana encontró que:

(i) Los compradores no vinculados compraron los ingredientes al mismo nivel comercial y en cantidades similares a ICO y utilizaron los ingredientes para el mismo fin. Las importaciones de estos ingredientes por parte de compradores no vinculados fueron valoradas con un valor de transacción de 100 c.u.

(ii) Los costos incurridos por XCO fueron los mismos con relación a las ventas a ICO y a compradores no vinculados en el país I.

8. La aduana también estableció que no hubo influencia estacional en el precio de los ingredientes, lo que podría explicar la diferencia del 8 % en los precios indicados en el Párrafo 6. Además, después de la solicitud de la aduana, ICO y XCO no proporcionaron ningún tipo de información adicional para explicar la diferencia en los precios.

9. Los ingredientes en la categoría (b) se venden solo a ICO en el país I y no hay ninguna importación de productos idénticos o similares al país I.

10. Con respecto a los ingredientes en la categoría (b), la aduana estableció que los precios cobrados a ICO fueron adecuados para recuperar todos los costos de XCO, incluidos los costos de adquisición más los costos de reempaquetado y los costos de manipulación y flete, y también para obtener un beneficio que era representativo del beneficio total de la empresa en un período representativo.

Determinación del valor en aduana

11. ICO y XCO son personas vinculadas de acuerdo con los Párrafos (a) y (d) del Artículo 15.4. Como establece el Artículo 1.1 (d), en conjunto con el Artículo 1.2, el valor de la transacción de las ventas entre XCO e ICO formará la base para la determinación del valor en aduana solo si se establece que el precio no fue influenciado por la relación.

12. Conforme al Artículo 1.2 del Acuerdo, la responsabilidad de demostrar que la relación no ha influenciado el precio es del importador. Si bien el Acuerdo requiere que la aduana le proporcione al importador una oportunidad razonable para proporcionar información que indique que los precios no están influenciados por la relación, no requiere que la administración aduanera lleve a cabo una investigación exhaustiva a fin de justificar la diferencia en los precios. Por lo tanto, cualquier decisión a este respecto debe, en gran medida, basarse en la información proporcionada por el importador.

Ingredientes de la categoría (a)

13. La información disponible en este caso muestra que las transacciones entre ICO y XCO son a precios menores que los precios a los que se realizan las ventas a compradores no vinculados. XCO e ICO no explicaron los precios diferentes cuando se les solicitó que lo hicieran.

14. La información obtenida por la aduana muestra que ICO y los compradores no vinculados compran cantidades similares de ingredientes al mismo nivel comercial y para el mismo fin, y que los costos de venta de XCO son iguales para las ventas a ICO y a los compradores no vinculados. En virtud de lo anterior y de la naturaleza de la industria y los

productos, no hay fundamentos suficientes para considerar que el diferencial de precio no es significativo.

15. Con respecto a los ingredientes en la categoría (a), por ende, el método del valor de la transacción no sería aplicable. Sería necesario recurrir a un método alternativo para determinar el valor en aduana de los ingredientes de la categoría (a). A este respecto, el valor de la transacción de productos idénticos o similares importador por compradores no vinculados puede formar la base para determinar el valor en aduana.

16. Cabe señalar, no obstante, que el impacto del diferencial de precio específico es único para los hechos presentados en este caso. Este diferencial de precio no debe tomarse como norma o referencia para determinar si una diferencia de precio es comercialmente significativa en otros casos. El Acuerdo deja en claro que el significado de cualquier diferencia de precio debe considerarse en función de la naturaleza de los productos y la industria en el caso en cuestión.

Ingredientes de la categoría (b)

17. Con respecto a los ingredientes en la categoría (b) que se venden solo a ICO, el análisis de las circunstancias de la venta muestra que el precio es adecuado para asegurar la recuperación de todos los costos más un beneficio representativo del beneficio total de XCO sobre los productos de la misma clase o tipo. De acuerdo con el Párrafo 3 de la Nota interpretativa relativa al Artículo 1.2, los valores de la transacción con respecto a esta categoría de ingredientes pueden ser aceptables a efectos aduaneros.

ANEXO VI: DECLARACIÓN DE POLÍTICAS DE LA CCI

Cámara de Comercio Internacional
Políticas y Prácticas Comerciales

PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y VALORACIÓN EN ADUANA - 2015



Preparada por la Comisión de la CCI sobre Tributación
y la Comisión de la CCI sobre Aduanas y Facilitación

Resumen

Los negocios internacionales enfrentan dificultades con respecto a la valoración de productos debido a las normas discordantes en materia de aduanas e impuestos que regulan las transacciones entre las partes vinculadas. La CCI exige una mayor alineación y presenta propuestas concretas para asegurar una valoración fiscal y aduanera armonizada de las transacciones entre partes vinculadas en el contexto internacional.



Documento nro. 180/104-536
Febrero de 2015

Aspectos destacados

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

Reconocimiento de la aceptabilidad de la documentación de precios de transferencia pertinente por parte de la administración aduanera como prueba de que el precio pagado por los productos importados no fue influenciado por la relación de las partes.

Introducción

Como la organización mundial del comercio, la Cámara de Comercio Internacional (CCI) confirma que las empresas multinacionales, de todos los sectores y en todas partes del mundo, enfrentan dificultades con respecto a la valoración de productos. Estas dificultades surgen porque las transacciones entre partes vinculadas están sujetas a exámenes tanto aduaneros como tributarios y, por lo tanto, están reguladas por normas diferentes e intereses contradictorios. La CCI cree que estos exámenes deberían dar como resultado el mismo valor y que una solución al problema sería para beneficio de todos los involucrados.

Hay dos razones para este problema:

1. Las administraciones tributarias y aduaneras, incluso dentro de un país y a veces dentro del mismo departamento del gobierno, tienen diferentes enfoques: la administración fiscal se

enfoca en los precios de venta intragrupo que pueden ser percibidos como más altos de lo que deberían ser, mientras que las autoridades aduaneras controlan los productos importados, para los cuales los precios pueden ser percibidos como menores que el precio en el mercado. Si bien ambas administraciones buscan lograr el mismo objetivo, que es el precio de plena competencia, los intereses en materia de impuestos en la transacción se mantienen en desacuerdo entre sí.

2. Las administraciones tributarias y aduaneras a menudo establecen normas de manera independiente para la misma transacción/producto. Las autoridades tributarias buscan la conformidad con las Directrices sobre Precios de Transferencia de Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que han sido codificadas en gran medida en muchos países. Este conjunto de normas proporciona orientación para la aplicación del principio de plena competencia para la valoración de transacciones transfronterizas entre empresas asociadas, mientras que las autoridades aduaneras se rigen de conformidad con el Artículo VII del Código de Valoración del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT).

Esta dicotomía, presente en países tanto desarrollados como en desarrollo, crea un clima de incertidumbre y complejidad agravado por la globalización económica. También lleva a aumentos en los costos de implementación y cumplimiento, la ausencia de flexibilidad en el desarrollo de operaciones comerciales y, además, crea un riesgo de multas considerable. De hecho, incluso cuando una empresa cumple tanto con las directrices/principios de la OCDE como con el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial del Comercio (OMC), no hay garantías de que no vaya a haber una disputa entre dos países o dos administraciones en el mismo país sobre la determinación del precio de plena competencia. Esto significa que los conflictos de valoración pueden surgir no solo antes, sino también después de una auditoría.

Dado que las transacciones entre empresas representan más del 60 % del comercio mundial en términos de valor, la discrepancia de la valoración aduanera y de precios de transferencia presenta un obstáculo para la liberalización del comercio e inhibe el desarrollo internacional para empresas de todos los tamaños.

Características fundamentales

Aunque se pueden enumerar muchos puntos de discrepancia entre los enfoques aduanero y fiscal, es importante enfatizar que también existen puntos de convergencia. Por lo tanto, aunque puede no ser necesario cambiar las normas de la OMC o las directrices de la OCDE, creemos que ambas pueden y deben alinearse encontrando una forma de interpretación común del principio de plena competencia. Como principio básico, recomendamos que las administraciones tributarias evalúen y aprecien cómo la empresa ha llegado al valor en aduana declarado (y viceversa, según corresponda, que la administración aduanera evalúe y aprecie cómo la empresa ha llegado al precio de transferencia) antes de emitir una valoración formal de impuestos o derechos. Si el conflicto entre la empresa y la administración fiscal pertinente no se puede resolver, entonces la administración fiscal y la administración aduanera del país respectivo deberían trabajar en conjunto e intentar armonizar las determinaciones sobre la valoración.

Un método recomendado para lograr la armonización de los requisitos aduaneros y de impuesto a la renta es que las administraciones aduaneras utilicen información contenida en estudios de precios de transferencia. Esto ayudará a determinar si el precio entre las partes vinculadas es aceptable para la valoración en aduana. De hecho, la CCI señala que la Organización Mundial de Aduanas (OMA) ya ha considerado la idoneidad de la documentación de precios de transferencia en el Comentario 23.1 del Comité Técnico sobre Valoración en Aduana (CTVA). En la medida en que una administración aduanera crea que necesita datos adicionales que están disponibles fácilmente en el transcurso normal del negocio para complementar los conjuntos de estudios de precios de transferencia estándares, dichos elementos informativos deben definirse y publicarse de manera clara (ver Propuesta 6).

Este enfoque considera que actualmente no es concebible intentar encontrar soluciones fuera de los principios existentes y ya reconocidos, y que no es realista buscar una armonización total de las normas aduaneras y tributarias ni tampoco imponer el punto de vista de unas sobre otras. Además, la comunidad comercial sostiene que el crear otro conjunto de normas más no resolverá estos problemas. Por lo tanto, la CCI recomienda enfocarse en cómo estos principios pueden estar alineados más estrechamente y volverse aceptables tanto para las autoridades gubernamentales como para el sector privado. Este documento se ofrece como un aporte del sector comercial a las organizaciones internacionales que trabajan sobre estos temas.

A continuación se presentan los objetivos de las propuestas que siguen:

- Asegurar la valoración aduanera y fiscal armonizada de las transacciones entre partes vinculadas en un contexto internacional
- Aclarar las normas tanto para las empresas como para las administraciones
- Eliminar o al menos reducir el impacto financiero asociado a la valoración discordante
- Simplificar la normativa

Y con esto:

- Reducir los costos de cumplimiento para las empresas
- Eliminar el riesgo de multas como resultado de disputas que surjan de opiniones discordantes tomadas por las autoridades aduaneras y tributarias
- Simplificar las operaciones entre empresas y facilitar los negocios internacionales

Propuestas

Aunque los Acuerdos Anticipados de Precios (APA) pueden resolver las preocupaciones en cuanto a la valoración fiscal, los APA a menudo son muy inflexibles, consumen mucho tiempo y dinero, y no son adecuados para los negocios que evolucionan continuamente. A menudo, los APA tampoco son una opción viable para las pequeñas y medianas empresas ni para las transacciones que no tienen un tamaño considerable.

En consecuencia, a fin de permitir más documentación que respalde la validación de la valoración, la CCI propone las siguientes opciones adicionales para obtener el valor en aduana:

Propuesta 1

Reconocimiento por parte de la administración aduanera de que las empresas que establecen los precios entre las partes vinculadas de acuerdo con el principio de plena competencia (según el Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE) han demostrado generalmente que la relación de las partes no ha influenciado el precio pagado o a pagar conforme al criterio de valoración del valor de la transacción y que, en consecuencia, los precios establecen la base para el valor en aduana.

El valor en aduana normalmente se basa en el Artículo VII del acuerdo GATT de 1994, que en su Artículo I, Normas sobre Valoración en Aduana, establece que:

1. El valor en aduana de los productos importados será el valor de la transacción, que es el precio efectivamente pagado o a pagar por los productos cuando se venden para exportación al país de importación ajustado de acuerdo con las disposiciones del Artículo 8 (...).

Por ende, las autoridades aduaneras prefieren determinar los derechos aduaneros sobre el precio de venta de los productos importados, que se considera representa un valor de plena competencia. Cuando el vendedor y el comprador están vinculados y el precio de plena competencia es cuestionado, el valor de la transacción aun puede ser utilizado a efectos de la valoración en aduana si el importador puede demostrar que el valor de la transacción declarado: 1) cumple con la prueba de las circunstancias de la venta o 2) por comparación con los valores de prueba.

Como se explica a continuación en el Artículo I, Normas de Valoración en Aduana del Artículo VII del GATT:

1. El valor en aduana de los productos importados será el valor de la transacción (...) siempre que (...) 3(d) el comprador y el vendedor no estén vinculados o, cuando el comprador y el vendedor estén vinculados, que el valor de la transacción sea aceptable a efectos aduaneros conforme a las disposiciones del Párrafo 2.

2. (a) Al determinar si el valor de la transacción es aceptable a efectos del Párrafo 1, el hecho de que el comprador y el vendedor estén vinculados según el Artículo 15 no constituirá en sí fundamento para considerar inaceptable el valor de la transacción. En tal caso, se examinarán las Circunstancias de la venta y se aceptará el valor de la transacción siempre que la relación no haya influenciado el precio. Si, a la luz de información proporcionada por el importador o de otra manera, la administración aduanera tiene fundamentos para considerar que la relación influyó el precio, deberá comunicarle su fundamento al importador y se le deberá dar una oportunidad razonable al importador para responder. Si el importador así lo solicita, la comunicación del fundamento se pondrá por escrito.

(b) En una venta entre personas vinculadas, el valor de la transacción deberá ser aceptado y los productos deberán ser valorados de acuerdo con las disposiciones del Párrafo 1,

siempre que el importador demuestre que dicho valor se aproxima de forma cercana a uno de los siguientes valores que ocurran al mismo tiempo o casi al mismo tiempo:

- (i) el valor de la transacción en las ventas a compradores no vinculados de productos idénticos o similares para la exportación al mismo país de importación,
- (ii) el valor en aduana de productos idénticos o similares según determinan las disposiciones del Artículo 5,
- (iii) el valor en aduana de productos idénticos o similares según se determina conforme a las disposiciones del Artículo 6.

Con respecto a 2(b), el Acuerdo en 2(c) requiere que una investigación según 2(b) solo debe llevarse a cabo a pedido del importador y que las pruebas son solo a efectos de la comparación. Las Notas interpretativas relativas a 2(b) requieren que los valores de prueba sean determinados con anterioridad, conforme a una valoración real de mercadería importada. Si no hay importaciones anteriores de mercadería idéntica o similar que haya sido valorada por las autoridades aduaneras de acuerdo con el método de valor de la transacción, deductivo o reconstruido, puede que no exista ningún valor de prueba que sea aceptado por la administración aduanera. Por lo tanto, la práctica común es evaluar las Circunstancias de la venta con relación al punto 2(a) anterior.

Las Notas interpretativas relativas a 2(a) proporcionan ejemplos sobre cómo evaluar las circunstancias de las ventas a fin de demostrarles a las administraciones aduaneras que la relación de las partes no influyó el valor de la transacción. La Nota interpretativa relativa al Artículo 1, 2(a) del Artículo VII del GATT dice lo siguiente:

2. El Párrafo 2(a) establece que cuando el comprador y el vendedor están vinculados, se deberán examinar las Circunstancias de la venta y se deberá aceptar el valor de la transacción como el valor en aduana siempre que la relación no haya influenciado el precio. No se pretende que haya un examen de las circunstancias en todos los casos en que el comprador y el vendedor estén vinculados.

Dicho examen solo se requerirá cuando haya dudas sobre la aceptabilidad del precio. Cuando la administración aduanera no tenga dudas sobre la aceptabilidad del precio, este se aceptará sin solicitarle información adicional al importador. Por ejemplo, la administración aduanera puede haber examinado la relación anteriormente o ya puede tener información detallada sobre el comprador y el vendedor, y puede ya haber concluido a partir de dicho examen o información que la relación no influyó el precio.

3. Cuando la administración aduanera no es capaz de aceptar el valor de la transacción sin una investigación adicional, debe darle al importador una oportunidad para proporcionar la información detallada adicional que sea necesaria para permitirle examinar las Circunstancias de la venta. En este contexto, la administración aduanera debe estar preparada para examinar los aspectos pertinentes de la transacción, incluyendo la forma en la cual el comprador y el vendedor organizan sus relaciones comerciales y la forma en la cual se llegó al precio en cuestión, a fin de determinar si la relación influyó el precio. Cuando se pueda demostrar que el vendedor y el comprador, aunque estén vinculados conforme al Artículo 15, compran y

venden entre sí como si no estuviesen vinculados, esto probaría que el precio no ha sido influenciado por la relación. Como ejemplo de esto, si el precio se fijó de manera coherente con las prácticas de precios normales de la industria en cuestión o con la forma en que el vendedor fija los precios para las ventas a compradores que no están vinculados con el vendedor, esto demostraría que el precio no estuvo influenciado por la relación. Como ejemplo adicional, cuando pueda demostrarse que el precio es adecuado para garantizar la recuperación de todos los costos más un beneficio que sea representativo del beneficio total de la empresa obtenido durante un período representativo (por ejemplo, en un año) en las ventas de productos del mismo tipo o especie, esto demostraría que el precio no estuvo influenciado.

De acuerdo con el Comentario 23.1 del Comité Técnico de la OMA sobre Valoración en Aduana (CTVA), para los importadores que establezcan políticas de precios para partes vinculadas de acuerdo con las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE y que proporcionen la documentación de precios de transferencia necesaria, dicha documentación será considerada una base sólida sobre la cual las administraciones aduaneras pueden evaluar las Circunstancias de la venta. Las Directrices de la OCDE se basan en principios económicos subyacentes sólidos diseñados con el fin de que se cobren precios de plena competencia - el mismo resultado pretendido por las administraciones aduaneras al determinar que los precios no han sido influenciados por la relación.

En consecuencia, conforme al Comentario 23.1, en algunas instancias la CCI recomienda considerar que los importadores que fijan los precios de acuerdo con las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE han demostrado que la relación entre el comprador y el vendedor no influenció el precio.

Por ende, el principio de plena competencia (Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario) puede estar alineado directamente con las normas para determinar la aceptabilidad del valor de la transacción según la prueba de las circunstancias de la venta. Esta alineación debe ser reconocida por las administraciones aduaneras y el hacer esto establecerá una convergencia entre las normas de la OCDE y la OMC con respecto al valor de las transacciones entre partes vinculadas.

Además, hay muchas situaciones en las que los ajustes voluntarios o impuestos a fortiori no podían preverse al momento en que fue realizada la declaración de importación. Las propuestas 2 y 3 se refieren a casos en los que las implicancias aduaneras de cualquier ajuste en el precio de transferencia deben abordarse debidamente.

Propuesta 2

Reconocimiento por parte de la administración aduanera de los ajustes de los precios de transferencia posteriores a la transacción (hacia arriba o hacia abajo). Este reconocimiento debe ser aplicable a los ajustes realizados ya sea como resultado de un ajuste compensatorio voluntario (según un acuerdo entre las dos partes vinculadas) o como resultado de una auditoría fiscal.

Los ajustes posteriores a la transacción que afectan el precio del producto están permitidos

tanto por las directrices de la OCDE como por las normas de valoración en aduana de la OMC. Estos ajustes posteriores a la transacción pueden ser realizados por diversas razones, incluidos los ajustes voluntarios, pero también los ajustes al cierre del ejercicio al tratar de lograr un margen de beneficio acordado previamente al final de un año o período.

Sin embargo, los procedimientos para informar dichos ajustes a las administraciones aduaneras están determinados por las normas locales, y a menudo los ajustes son desestimados por la aduana cuando el importador ajusta el precio de compra hacia abajo.

Cuando dichos ajustes posteriores a la transacción que afectan el precio (esto es, ajustes compensatorios) se realizan conforme a una metodología de precios de transferencia de la OCDE, estos ajustes deben ser reconocidos por las administraciones aduaneras como parte del precio pagado por los productos y, en consecuencia, como un elemento del valor de la transacción de los productos.

Las empresas deberían tener permitido realizar ajustes en el valor en aduana sin que se les requiera establecer un procedimiento de valoración provisorio ni estar sujetas a multas debido a ajustes en la valoración.

Propuesta 3

Se recomienda que, en el caso de ajustes en el precio de transferencia posteriores a la transacción (hacia arriba o hacia abajo), las administraciones aduaneras accedan a revisar el valor en aduana de acuerdo con uno de los siguientes métodos, a opción del importador. Estos métodos son aplicables al valor de los productos afectado por el ajuste.

- ✓ Aplicación de la tasa de impuestos aduaneros promedio ponderada: la tasa de impuestos aduaneros promedio ponderada se calcula dividiendo el monto total de los derechos aduaneros para el año entre el monto total del valor en aduana respectivo para el mismo año. Esto puede incluir la posibilidad de un ajuste en el pago global al final del año. Por ejemplo, si al final del año los ajustes en los precios de transferencia dan como resultado un pago adicional al vendedor, entonces recomendamos que el importador pueda informar el monto de este pago global. De esta manera, la aduana podrá asignar esto a todas las anotaciones declaradas dentro del año y el ajuste en los impuestos será la tasa de impuestos promedio ponderada.
- ✓ Asignación del ajuste del precio de transferencia, de acuerdo con el código de nomenclatura y a la información proporcionada por el importador o las autoridades aduaneras que divulga todos los códigos de mercadería y todos los datos de importación pertinentes disponibles en sus estadísticas nacionales.

Propuesta 4

Se recomienda que en el caso de ajustes de precios de transferencia posteriores a la transacción (hacia arriba o hacia abajo), las empresas sean exoneradas de:

- ✓ La obligación de presentar una declaración corregida para cada declaración aduanera inicial. En su lugar, se presentaría una única declaración recapitulativa referente a todas las declaraciones aduaneras iniciales.
- ✓ El pago de multas, siempre que se presente ante la aduana la declaración modificada de

manera voluntaria y oportuna. De hecho, estas variaciones dependen de diversos factores que no tienen absolutamente nada que ver con la intención de evadir los derechos aduaneros.

Propuesta 5

Se recomienda que los métodos de precios de transferencia de la OCDE sean reconocidos como un marco aceptable para la evaluación de las circunstancias de la venta por las administraciones aduaneras con un reconocimiento de los siguientes elementos:

- ✓ Productos idénticos o similares: Muchos estudios de precios de transferencia aplican métodos de precios comparables. En la mayoría de los casos, dichos métodos se basan en la similitud de las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, así como las similitudes entre los productos importados. Los estudios de precios de transferencia también requieren una comparabilidad geográfica y temporal, aunque puede ser necesario utilizar datos comparables regionales y de múltiples años si no hay datos comparables más precisos disponibles. Las administraciones aduaneras deberían reconocer el uso de métodos de beneficios comparables y datos comparables regionales y de múltiples años cuando sea adecuado.
- ✓ Personas jurídicas corporativas (que realizan funciones específicas y agregan valor dentro de un grupo): Los estudios de precios de transferencia evalúan las funciones de cada empresa en el grupo de partes vinculadas y los riesgos asumidos por cada parte para realizar una evaluación económica de los precios de plena competencia entre partes vinculadas. Las administraciones aduaneras deberían reconocer de forma similar que el comprender las funciones y los riesgos asumidos por cada entidad proporciona información valiosa para la evaluación de las circunstancias de la venta siguiendo principios económicos subyacentes sólidos.

Propuesta 6

Reconocimiento de la aceptabilidad de la documentación de precios de transferencia por parte de la administración aduanera como prueba de que el precio pagado por los productos importados no fue influenciado por la relación de las partes.

La documentación fiscal de los precios de transferencia es un requisito legal en materia de impuestos en casi en todo el mundo. Su contenido está alineado en gran medida entre los diferentes países y, por lo tanto, puede considerarse bastante estándar. Normalmente incluye toda la información requerida para analizar las circunstancias de la venta, las partes involucradas, el valor agregado y las funciones realizadas por cada parte. En caso de que una administración aduanera crea que se necesita información adicional (disponible fácilmente en el transcurso normal del negocio), más allá de la que comúnmente se encuentra en la documentación de precios de transferencia, a fin de evaluar si los precios están influenciados o no por la relación de las partes, la CCI recomienda que los requisitos de la información aduanera adicional sean definidos y publicados de manera clara y con anticipación por la administración aduanera para permitir la incorporación de dichos requisitos en la documentación de precios de transferencia para ser de utilidad para ambos fines.

Conclusión

Esta declaración de políticas es una actualización de la Declaración de Políticas sobre Precios de Transferencia y Valoración en Aduana de la CCI de 2012, preparada por la Comisión de la CCI sobre Fiscalidad y el Comité de la CCI sobre Normas Aduaneras y de Comercio. Un enfoque integral sobre el nexo entre los precios de transferencia y el valor en aduana se está volviendo cada vez más importante para el comercio transfronterizo. Se espera que muchos alrededor del mundo contribuyan a este tema en el futuro próximo y la CCI está pronta para trabajar con organizaciones intergubernamentales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y la Organización Mundial de Aduanas (OMA) en esta área altamente compleja y polémica dentro del mundo fiscal y aduanero mundial.

La CCI continuará monitorizando los desarrollos en esta importante área y emitirá una actualización de esta declaración de políticas de ser necesario.

Las ideas y las opiniones que se expresan en la declaración de políticas de la Cámara de Comercio Internacional (CCI) no reflejan necesariamente las de la OMA o de los gobiernos de sus miembros.

ANEXO VII: UN GLOSARIO DE TÉRMINOS COMUNES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

| | |
|---------------------------------------|--|
| Ajustes | <p>Los ajustes se realizan en diversos contextos de precios de transferencia.</p> <p>La terminología utilizada para describir cada uno varía; no obstante, los siguientes son los términos estándares utilizados en las Directrices de PT de la OCDE:</p> <p><i>Ajuste compensatorio</i> (a veces denominado “ajuste de cierre del ejercicio” o “ajuste posterior al cierre”): un ajuste realizado por un contribuyente para reconciliar, a efectos del impuesto a la renta, sus precios de transferencia reales a lo que consideran es un precio de plena competencia. Estos pueden ser ajustes del precio real o solo de impuestos.</p> <p><i>Ajuste primario</i>: un ajuste realizado por un administrador fiscal a los beneficios imponibles de un contribuyente como resultado de la aplicación del principio de plena competencia (es decir, generalmente es un ajuste de auditoría).</p> <p><i>Ajuste correspondiente</i> (a veces denominado “ajuste correlativo”): un ajuste realizado por la autoridad competente de una jurisdicción fiscal secundaria a la responsabilidad fiscal de la empresa asociada en dicha jurisdicción, correspondiente a un primer ajuste, de modo que la asignación de beneficios por las dos jurisdicciones sea coherente.</p> <p><i>Ajuste secundario</i>: un ajuste realizado por una autoridad tributaria que surge de una transacción constructiva que puede afirmarse en algunos países después de realizar un ajuste primario, a fin de hacer que la asignación efectiva de beneficios sea coherente con el resultado del primer ajuste. La transacción secundaria puede estar en forma de intereses, aportes de capital o préstamos.</p> |
| Acuerdos anticipados de precios (APA) | Acuerdos que convienen, con anticipación, un conjunto de criterios adecuados para el tratamiento de los precios de transferencia de una transacción o grupo de transacciones específico, para un período futuro, generalmente para un contribuyente o grupo de contribuyentes específico. |
| Principio de plena competencia | El principio de plena competencia requiere que las condiciones (precios, márgenes de beneficios, etc.) en las transacciones entre partes vinculadas sean las mismas que las que se hubieran impuesto entre dos partes independientes en una transacción similar en condiciones similares. |

| | |
|--------------------------------------|--|
| Rango de plena competencia | Un rango de cifras que es aceptable para establecer si las condiciones de una transacción controlada son de plena competencia. Cada una de las cifras en el rango debe ser igual de fiable. |
| Partes asociadas | Transacciones entre partes cuya relación puede permitirles influenciar las condiciones de la transacción (comúnmente denominadas partes vinculadas), que pueden involucrar proporcionar bienes o servicios, usar activos (inclusive intangibles) y proporcionar financiación, a todo lo cual se le debe asignar un precio. |
| Índice de Berry | Un indicador del beneficio neto. Generalmente, Beneficio bruto / Gastos operativos También se utilizan muchos índices de Berry ajustados, por ejemplo, excluyendo la depreciación contable, etc. de los gastos operativos. |
| Comparabilidad | La aplicación del principio de plena competencia generalmente se basa en una comparación de las condiciones en la transacción controlada con las condiciones en las transacciones “comparables” entre partes independientes. |
| Ajustes de comparabilidad | La comparabilidad requiere que ninguna de las diferencias entre las transacciones que se comparan afecten materialmente la condición que se examina en la metodología de precios de transferencia que se aplicará (es decir, el precio o el margen de beneficio) o, que cuando existan dichas diferencias, que se pueden realizar ajustes razonablemente precisos (ajustes de comparabilidad) a fin de eliminar el impacto de cualquiera de estas diferencias en la condición que se examina. |
| Transacción no controlada comparable | Una transacción entre partes independientes que es comparable con la transacción controlada que se está examinando. Puede ser una transacción comparable entre una parte de la transacción controlada y una parte independiente (“ <i>comparable interna</i> ” o entre dos partes independientes, ninguna de las cuales es una parte de la transacción controlada (“ <i>comparable externa</i> ”). Ser “comparable” significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las transacciones podría afectar materialmente el factor que se examina en la metodología (por ejemplo, precio o margen) o que se pueden realizar ajustes razonablemente precisos para eliminar los efectos materiales de cualquiera de dichas diferencias. |
| Factores de comparabilidad | Atributos de las transacciones controladas y no controladas que pueden ser importantes al determinar la comparabilidad, que |

| | |
|--|---|
| | <p>incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> – las características de los bienes o servicios transferidos, las funciones realizadas por las partes (tomando en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), – los términos del contrato, – las circunstancias económicas de las partes y – las estrategias comerciales seguidas por las partes. |
| Transacción controlada | Una transacción entre empresas que son empresas asociadas una con respecto a la otra (esto es, partes vinculadas). |
| Costo de productos vendidos (COGS) o Costo de ventas | Costos directos atribuibles a la producción de los productos vendidos por la entidad. La composición del COGS dependerá de la naturaleza del negocio. |
| Doble tributación | La doble tributación generalmente es reconocida como un impedimento para el comercio y las inversiones a nivel internacional. Por lo tanto, a fin de promover el comercio y las inversiones, los países han buscado en gran medida evitar y/o eliminar los casos de doble tributación mediante la firma de tratados tributarios . |
| Análisis funcional | El análisis funcional, que implica llevar a cabo un análisis de las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados, puede considerarse un pilar del análisis de comparabilidad. Cuando hay transacciones entre partes independientes, los precios que acuerdan generalmente reflejarán las funciones realizadas por las partes respectivas, los riesgos que asumen y los activos que utilizan. |
| Margen bruto | Beneficio bruto / ventas netas |
| Beneficio bruto | A grandes rasgos, recibos brutos (esto es, generalmente, ventas netas) <i>menos</i> COGS. |
| Grupo de empresas multinacionales (MNE) | Un grupo MNE se establece en un mercado nuevo mediante la incorporación o adquisición de una filial local o el establecimiento de una sucursal, y la filial local o la sucursal generalmente participa en transacciones con otros miembros del grupo. |
| Procedimiento de Acuerdo Mutuo (MAP) | Un medio a través del cual las administraciones tributarias se consultan para resolver disputas con respecto a la aplicación de convenios de doble tributación. Este procedimiento, descrito y autorizado por el Artículo 25 del Convenio Modelo sobre Tributación de la OCDE, puede utilizarse para eliminar la doble tributación que podría surgir de un ajuste del precio de transferencia. |
| Indicador de beneficio | La tasa de beneficio neto con respecto a una base adecuada (por |

| | |
|---|---|
| neto o indicador del nivel de beneficio (PLI) | ejemplo, costos, ventas, activos). El método del margen neto de la transacción (TNMM) se basa en una comparación de un indicador de beneficio neto adecuado para las transacciones controladas con el mismo indicador de beneficio neto en transacciones no controladas comparables. |
| Margen operativo/Margen de beneficio operativo | Un indicador de beneficio neto (<i>expresado en términos de porcentaje</i>) Beneficio operativo / ventas netas |
| Partes vinculadas | Transacciones entre partes cuya relación puede permitirles influenciar las condiciones de la transacción (también denominadas comúnmente partes asociadas), que pueden involucrar proporcionar bienes o servicios, usar activos (inclusive intangibles) y proporcionar financiación, a todo lo cual se le debe asignar un precio. |
| Beneficio operativo (también conocido como renta operativa) | A grandes rasgos, beneficio bruto <i>menos</i> gastos operativos (<i>expresado en términos monetarios</i>). En líneas generales, equivalente al beneficio antes de los intereses e impuestos (BAII). |
| Rentabilidad sobre activos (ROA) | Un indicador del beneficio neto. Beneficio operativo / activos (nota: generalmente solo activos operativos tangibles) |
| Rentabilidad sobre ventas (ROS) | Un indicador del beneficio neto. Generalmente equivalente al margen operativo. Beneficio operativo / ventas netas |
| Tratados tributarios | Los tratados tributarios son acuerdos entre las partes contratantes (los estados) relativos a la asignación de derechos impositivos (es decir, la medida en la cual cada estado puede nivelar los impuestos en casos específicos), entre otras cosas (tales como el intercambio de información y otros procedimientos administrativos). |
| Parte examinada | La parte examinada es la parte para la cual se ha de analizar la condición pertinente que está siendo examinada conforme al método pertinente (a saber, margen de beneficio bruto, mark-up de beneficio bruto, margen neto, etc.). |
| Métodos de precios de transferencia | Las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE detallan cinco métodos de precios de transferencia que pueden utilizarse para “establecer si las condiciones impuestas en las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son coherentes con el |

| | | |
|---------------------------|----|--|
| | | <p>principio de plena competencia” (OCDE 2010):</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Método del precio libre comparable ▪ Método del precio de reventa ▪ Método del costo adicionado ▪ Método del margen neto de la transacción ▪ Método de reparto del beneficio de la transacción |
| Transacciones controladas | no | Transacciones entre partes independientes que se ha encontrado que son comparables. |

ANEXO VIII: DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA:

EJEMPLO DE ESTRUCTURA

Nota: Esta no pretende ser una lista de contenido para la documentación de precios de transferencia preceptiva o taxativa, sino más bien una perspectiva general de los elementos fundamentales de la documentación de precios de transferencia que pueden encontrarse en la documentación de precios de transferencia y que pueden ser pertinentes para la valoración en aduana.

1. Descripción del grupo MNE, sus actividades comerciales y la industria en la cual opera

Una descripción del grupo MNE, que incluye los tipos de actividades comerciales a las que se dedica, su estructura organizacional y estructura administrativa y un resumen de las características fundamentales de la industria pertinente en la cual se llevan a cabo las transacciones de partes vinculadas.

2. Información financiera

Información financiera clave pertinente a las transacciones controladas, que incluye estados financieros (estado de resultados y balance) para las partes de las transacciones y, cuando corresponda, información financiera por segmentos.

3. Políticas de precios de transferencia

Detalles de los aspectos pertinentes de las políticas de precios de transferencia del grupo, que incluyen detalles sobre cómo se fijan y revisan los precios y si el grupo tiene algún APA pertinente.

4. Descripción de las transacciones de partes vinculadas, incluidos los análisis funcionales

Una descripción detallada de las transacciones, que incluye:

- un listado de las transacciones de partes vinculadas por tipo, cantidad y parte vinculada
- un análisis de las características del producto o servicio, los términos del contrato y cualquier estrategia comercial pertinente para cada tipo de transacción
- un análisis de las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por cada una de las partes de las transacciones, que sean significativos en términos económicos
- un análisis de las circunstancias económicas pertinentes (como las condiciones del mercado, etc.)

5. Selección del método de precios de transferencia

Explicación de por qué se seleccionó el método de precios de transferencia seleccionado, con

referencia a los requisitos de la legislación local (cuando corresponda).

6. Análisis y datos de comparabilidad

Explicación del proceso llevado a cabo para intentar identificar las transacciones no controladas comparables, incluidos los detalles de las fuentes de información y los criterios de búsqueda utilizados.

Análisis de comparabilidad de las transacciones no controladas comparables seleccionadas, incluyendo un análisis con respecto a los 5 factores de comparabilidad y los detalles de cualquier búsqueda adicional realizada.

7. Conclusión

Una conclusión, basada en la aplicación del método de precios de transferencia seleccionado, sobre si las transacciones de partes vinculadas son coherentes con la legislación nacional sobre precios de transferencia.

ANEXO IX: RECONOCIMIENTOS Y AGRADECIMIENTOS

- La OMA quisiera agradecerles a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y al Grupo del Banco Mundial (GBM), quienes realizaron un aporte invaluable para el desarrollo de esta Guía.
- El Capítulo 3 ha sido proporcionado amablemente por el Grupo del Banco Mundial y se basa en extractos modificados de “International Transfer Pricing and Developing Economies: From Implementation to Application”, un trabajo del Grupo del Banco Mundial que será publicado próximamente.
- La OMA también quisiera agradecerles a la Cámara de Comercio Internacional (CCI) y a los representantes de la comunidad comercial, quienes han compartido sus opiniones y han proporcionado sugerencias para esta Guía.



ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS

www.wcoomd.org