Fiscalización Tributaria y Aduanera II

Integración de las informaciones de la tributación internacional para el control de los Precios de Transferencia y Valoración Aduanera: el caso peruano

Domingo Neyra López

INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene tres objetivos centrales: 1) presentar la metodología de precios de transferencia aplicable en el Perú, 2) presentar las disposiciones sobre la determinación del valor en Aduanas de la OMC, y 3) analizar la conveniencia de integrar la información de la tributación internacional para el control de los precios de transferencia y del valor en Aduanas.

De esta forma, en el Capitulo I se describe en detalle el Régimen de Precios de Transferencia aplicable en el Perú partiendo del marco general establecido en las Directrices de la OCDE[1] para este tema. Al respecto, es importante indicar que éste es uno de los temas más importantes en materia tributaria por el crecimiento de la inversión extranjera directa proveniente de empresas multinacionales, el crecimiento del comercio intrafirma y la posibilidad de que las empresas distribuyan el rendimiento de sus operaciones en atención a minimizar sus pagos por concepto de Impuesto a la Renta a nivel mundial. En el caso del Perú, que tiene una economía relativamente pequeña y abierta, en la que el comercio internacional cada vez cobra mayor importancia, este es un tema no menor [2].

En el Capítulo II se presentan los métodos de determinación del valor en Aduanas en aplicación del Acuerdo del Valor de la OMC, con la finalidad de conocer en detalle el procedimiento y la información utilizada en esa tarea, para luego comparar los elementos de la valoración aduanera con los que corresponden al Régimen de Precios de Transferencia.

En el Capítulo III se presentan los aspectos convergentes y divergentes de la valoración aduanera y de los precios de transferencia, señalando cuales son las coincidencia entre ambos sistemas, las diferencia en las funciones de las

1 Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante las Directrices de la OCDE).

2 En la lista de las 100 economías (países y corporaciones) más grandes, el Perú figura en el puesto 75 debajo de 31 corporaciones.

administraciones de tributos internos y aduaneros, así como las diferencias en las metodologías que ambos emplean.

En el capítulo IV se detalla con qué información cuenta Aduanas en el caso de operaciones entre partes vinculadas y eventualmente cuál sería su utilidad en el control de los precios de transferencia.

Finalmente, se presentan algunas conclusiones y recomendaciones a la luz de lo expuesto en los capítulos anteriores e indicando que aunque está lejos el hecho de aceptar la valoración en Aduanas para fines del Impuesto a la Renta en el caso de transacciones entre partes vinculadas, sin embargo, la información obtenida en el proceso de determinación del valor en Aduanas es sumamente importante para la correcta aplicación de los métodos de precios de transferencia.

CAPÍTULO I

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1.1. Importancia del Tema

La importancia de los precios de transferencia está en relación directa con el acelerado crecimiento del comercio intrafirma, que "es el comercio que se realiza al interior de empresas que están bajo la misma estructura organizacional y de propiedad del capital entre matrices y filiales o subsidiarias, o entre las filiales / subsidiarias. Este comercio puede estar estructurado en forma vertical u horizontal. El primer caso abarca el comercio de partes y componentes a lo largo de la cadena de producción y comercialización de un bien o servicio. El comercio horizontal se refiere al comercio entre empresas que desarrollan sus actividades en distintas ramas industriales, con productos diferentes como el caso de los modernos conglomerados industriales[3]."

La consecuencia directa del incremento de la inversión extranjera directa por parte de empresas transnacionales es el crecimiento del comercio intrafirma, éste es la expresión de la planificación de las actividades de los conglomerados empresariales con relación a la localización de sus actividades productivas en diferentes regiones del mundo.

Las transacciones realizadas entre empresas del mismo grupo deja abierta la posibilidad de minimizar la tributación conjunta haciendo que los resultados afloren en países o territorios donde las tasas con la que se grava la renta son menores, esto erosiona la recaudación tributaria en los países que son la fuente de la renta, los mismos que en los últimos años han tenido que incrementar sus esfuerzos y modificar su legislación con la finalidad de garantizar que el reparto de los beneficios al interior de los grandes grupos, a los que pertenecen las empresas transnacionales, los continúe perjudicando.

---

3 DURAN LIMA, José E.; y VENTURA-DIAS Viviane. "Comercio Intrafirma: concepto, alcance y magnitud. *Serie Comercio Internacional Nº 44*. Santiago de Chile: CEPAL, 2003. p. 14.

No existen estadísticas que señalen cuál es exactamente el porcentaje que representa el comercio intrafirma con relación al total del comercio mundial, solo existen estimaciones que varían en un rango muy amplio, las cifras más conservadoras[4] señalan que el comercio intrafirma representa un 30% del total, otras indican que estaría en alrededor del 60%[5] .

Cualquiera que sea la cifra exacta sin lugar a dudas en los últimos años ha crecido en forma constante impulsada por el proceso de liberación del comercio internacional, la reducción en los costos de transporte y el uso intensivo de las tecnologías de información. La expresión de este crecimiento está en las cifras que describen el tamaño de las corporaciones a nivel mundial.

De acuerdo con la publicación The Top 200[6] :

- De las 100 economías[7] más grandes del mundo, 51 son corporaciones y solamente 49 son países, este ordenamiento se basa en una comparación de ventas de las corporaciones y el producto nacional de los países.
- Las ventas de las 200 corporaciones más grandes del mundo (Top 200) está creciendo a una tasa mayor que el nivel de la actividad económica mundial. En 1983 las ventas combinadas de las Top 200 representaban el 25% del producto mundial y en 1999 representaron el 27,5%.
- Las ventas combinadas de las Top 200 son mayores que la economía combinada de todos los países menos los 10 más grandes.
- Las ventas combinadas de las Top 200 equivalían en 1999 a 18 veces la renta anual combinada de 1 200 millones de personas (24% de la población mundial) que vive en extrema pobreza.
- Mientras las ventas de las Top 200 equivalían en 1999 al 27,5% de la actividad económica mundial, en ese año, sólo empleaban al 0,78% de la fuerza de trabajo del mundo.

4 En el trabajo de DURAN LIMA y VENTURA-DIAS se da cuenta de informes realizados por la UNCTAD y la OCDE que han realizado estimaciones cuyos resultados están cercanos al 30%.

5 BLAISE PHILIPPE, Chaumont. "El control del valor de las transacciones internacionales (valoración aduanera y precios internacionales)". *35 Asamblea General CIAT: La función de fiscalización de la administración tributaria y el control de evasión*. Santiago de Chile: CIAT, 2001. p. 4.

6 ANDERSON, Sarah; CAVANAGH, John. *Top 200 The Rise of Corporate Global Power*. Washington: Institute for Policy Studies, 2000. Esta publicación contiene información de las 200 corporaciones más grandes del mundo.

7 En este caso, el término "economías" identifica tanto a países como a corporaciones empresariales.

- Mientras que entre 1983 y 1999 las ganancias de las compañías que forman las Top 200 creció 362,4% el número de personas que ellas empleaban sólo creció 14,4%.
- Un 5% de la fuerza de trabajo de las Top 200 es empleada por Wall Mart, el empleador privado más grande del mundo con 1 140 000 trabajadores más de dos veces lo que emplea el número dos, DaimlerChrysler, con 466 938 trabajadores.
- Las Top 200 tienen sus casas matrices en los países más desarrollados, 82 de las 200 (41% del total) tienen su sede en los Estados Unidos y 41 tienen la tienen en el Japón.
- Las corporaciones que desarrollan sus actividades en el sector servicios han incrementado su participación en las ventas de las Top 200 de 33,8% en 1983 a 46,7% en 1999.

Cuadro 1. Las 10 corporaciones más grandes del mundo

Nº	Corporación	Ventas (Mlls. US$)	Ganancias (Mlls. US$)	Empleados	País
1	General Motors	176 558.0	6 002.0	388 000	USA
2	Wal-Mart	166 809.0	5 377.0	1 140 000	USA
3	Exxon Mobil	163 881.0	7 910.0	106 000	USA
4	Ford Motor	162 558.0	7 237.0	364 550	USA
5	DaimerChrvsler	159 985.7	6 129.1	466 938	Alemania
6	Mitsui	118 555.2	320.5	38 454	Japón
7	Mitsubshi	117 765.6	233.7	42 050	Japón
8	Toyoto Motors	115 670.9	3 653.4	214 631	Japón
9	General Electric	111 630.0	10 717.0	340 000	USA
10	Itochu	109 608.9	-792.8	5 306	Japón
	Las demás Top 200	6 905 236.3	338 338.9	20043175	
	Total Top 200	8 307 745.6	385 125.8	22 682 166	
	Producción Mundial	30 211 993.0		2 892 000 000	
		27.5%		0.78%	

transferencia buscando básicamente armonizar toda la normatividad sobre el tema en torno al Principio Arm's Length que sustenta a nivel mundial la regulación sobre este aspecto de la tributación y que se emplea no sólo en el combate contra la elusión y evasión, sino también en el establecimiento de buenas prácticas con miras a contar con una legislación transparente.

De esta forma, las normas de precios de transferencia se aplican a las transacciones entre partes vinculadas y a aquellas que se realizan desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición (paraísos fiscales).

El literal a) del artículo 32º - A de la Ley del Impuesto a la Renta[13] establece que se aplican precios de transferencia cuando la valoración convenida entre las partes hubiera determinado un pago del Impuesto a la Renta, en el país, inferior al que hubiera correspondido por aplicación del valor de mercado y añade que en todo caso se aplicarán en los siguientes supuestos :

a) En operaciones internacionales, donde las partes involucradas están sometidas a imposición en dos territorios distintos y por tanto pueden encontrar conveniente manejar los precios a los que transfieren bienes o prestan servicios con la finalidad de minimizar su pago de impuestos.

b) En operaciones nacionales en las que, al menos, una de las partes sea un sujeto inafecto, salvo el Sector Público Nacional, goce de exoneración del Impuesto a la Renta, pertenezca a regímenes diferenciales del Impuesto a la Renta o tenga suscrito un convenio que garantiza la estabilidad de las normas tributaria. Al respecto, es importante tener en cuenta que en el Perú hay contribuyentes exonerados o inafectos del Impuesto, otros que han estabilizado tasas mediante convenios firmados con el Estado que tienen cláusulas de

13 Luego de la modificación de la Ley por el Decreto Legislativo Nº 945 se aprobó un nuevo Texto Único Ordenado mediante Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, en adelante, nos referiremos a esta norma como "la Ley".

estabilidad tributaria[14] y otros que pertenecen a regímenes con tasas diferenciadas como se muestra en el siguiente cuadro:

Cuadro 2. Impuesto a la Renta
Regímenes con tasas diferenciadas

Régimen Tributario	Tasa del Impuesto a la Renta	Fecha de inicio del Régimen
Régimen Tributario	15%	01/01/1997
Régimen Amazonía - Zona 1	10%	01/01/1999
Régimen Amazonía - Zona 2	5%	01/01/1999
Régimen de Amazonía - Venta de Productos Nativos	0%	01/01/1999
Régimen de Frontera	10%	01/01/1999

Lo anterior configura un escenario en el que para partes vinculadas puede resultar beneficioso pactar precios distintos a los de mercado con la finalidad de transferir ingresos al contribuyente ubicado en un régimen menos gravoso.

c) En operaciones nacionales cuando al menos una de las partes haya obtenido pérdidas en los últimos 6 ejercicios gravables[15] . En este caso, las partes vinculadas pueden encontrar beneficioso transferir bienes o prestar servicios con precios distintos a los fijados en el mercado de forma tal que quien tiene pérdida tributaria registre un mayor ingreso sin que genere renta neta imponible con la finalidad de minimizar el Impuesto a la Renta determinado por ambas partes.

La forma en la que está redactada la Ley trajo consigo dudas con relación a cuándo la valoración convenida por las partes determina un pago del

14 En el Perú, existen 3 tipos de convenios que se firman con diferentes entidades del Estado y que contienen cláusulas de estabilidad tributaria : 1) convenios de estabilidad jurídica, que estabilizan el Régimen del Impuesto a la Renta vigente a la firma del convenio, 2) los Contratos de Garantías y Medidas de Promoción a la Inversión, que firman las empresas mineras y 3) los Contratos de Exploración y Explotación de Hidrocarburos, estos dos últimos estabilizan todo el régimen impositivo.

15 Plazo de prescripción para los contribuyentes que no han presentado declaración, en el caso del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría (aquella que proviene de cualquier actividad que constituye negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes).

4) El capital de 2 o más personas jurídicas pertenezca en más del 30% a socios comunes a éstas.

5) Las personas jurídicas o entidades cuenten con uno o más directores, gerentes, administradores u otros directivos comunes, que tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, operativos y/o comerciales que se adopten.

6) Dos o más personas naturales o jurídicas consoliden estados financieros.

7) Exista un contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente, en cuyo caso el contrato se considerará vinculado con aquellas partes contratantes que participen, directamente o por intermedio de un tercero, en mas del 30% en el patrimonio del contrato o cuando alguna de las partes contratantes tengan poder de decisión en los acuerdos financieros, comerciales u operativos que se adopten para el desarrollo del contrato, caso en el cual la parte contratante que ejerza el poder de decisión se encontrará vinculada con el contrato.

8) En el caso de un contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente, la vinculación entre cada una de las partes integrantes del contrato y la contraparte deberá verificarse individualmente, aplicando algunos de los criterios de vinculación establecidos en este artículo. Se entiende por contraparte a la persona natural o jurídica con la que las partes integrantes celebren alguna operación con el fin de alcanzar el objeto del contrato.

9) Exista un contrato de asociación en participación, en el que alguno de los asociados, directa o indirectamente, participe en mas del 30% en los resultados o en las utilidades de uno o varios negocios del asociante, en cuyo caso se considerará que existe vinculación entre el asociante y cada uno de sus asociados. También se considerará que existe vinculación cuando alguno de

los asociados tenga poder de decisión en los aspectos financieros, comerciales u operativos en uno o varios negocios del asociante.

10) Una empresa no domiciliada tenga uno o más establecimientos permanentes en el país, en cuyo caso existirá vinculación entre la empresa no domiciliada y cada uno de sus establecimientos permanentes y entre todos ellos entre sí.

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

12) Una persona natural o jurídica ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de una o mas personas jurídicas o entidades. En tal situación, se considerará que las personas jurídicas o entidades influidas están vinculadas entre si y con la persona natural o jurídica que ejerce dicha influencia. Se entiende que una persona natural o jurídica ejerce influencia dominante cuando, en la adopción del acuerdo, ejerce o controla la mayoría absoluta de votos para la toma de decisiones en los órganos de administración de la persona jurídica o entidad".

Además, el Reglamento de la Ley establece que también se otorgará el tratamiento de partes vinculadas cuando una persona, empresa o entidad domiciliada en el país realice, en el ejercicio gravable anterior, el 80% o más de sus ventas de bienes, prestación de servicios u otro tipo de operaciones, con una persona, empresa o entidad domiciliada en el país o con personas, empresas o entidades vinculadas entre sí, domiciliadas en el país, siempre que tales operaciones, a su vez, representen por lo menos el 30% de las compras o adquisiciones de la otra parte en el mismo período[20] .

Adicionalmente el Reglamento de la Ley también señala que se considerará que existe vinculación cuando la transacción se realiza

20 Tratándose de empresas que tengan actividades por períodos mayores a tres ejercicios gravables, los porcentajes 80% - 30% se calcularán teniendo en cuenta el porcentaje promedio de ventas o compras, según sea el caso, realizadas en los tres ejercicios gravables inmediatos anteriores.

utilizando personas o entidades interpuestas, domiciliadas o no en el país con el propósito de encubrir una transacción entre partes vinculadas.

Con relación al aspecto temporal de la vinculación se establece que la vinculación quedará configurada y regirá de acuerdo a las siguientes reglas:

- En el caso de los numerales 1) al 11) cuando se verifique la causal. Configurada la vinculación, ésta rige desde ese momento hasta el cierre del ejercicio gravable, salvo que la causal de vinculación haya cesado con anterioridad a dicha fecha, en cuyo caso la vinculación se configurará en dicho período.
- En el caso del numeral 12), desde la fecha de adopción del acuerdo hasta el cierre del ejercicio gravable siguiente.
- En el caso de la vinculación establecida en función al 80% de las ventas que representan para la otra parte vinculada el 30% de sus compras, los porcentajes de ventas, prestación de servicios u otro tipo de operaciones así como los porcentajes de compras o adquisiciones, serán verificados al cierre de cada ejercicio gravable. Configurada la vinculación, ésta rige por todo el ejercicio siguiente.

1.5.1. Análisis de los supuestos en los que se entiende configurada la vinculación

Una de las principales modificaciones que introdujo el Decreto Legislativo Nº 945 en el tratamiento de los precios de transferencia fue sustituir la referencia a que estos se aplicaban a las transacciones realizadas entre empresas vinculadas económicamente. Todas las referencias a "vinculación económica" fueron sustituidas por la de "partes vinculadas". Además, dicho decreto amplió las posibilidades de vinculación contemplando no sólo empresas sino también personas naturales, personas jurídicas o entidades.

Sin embargo, el Reglamento de la Ley se modificó recién a partir del año 2006. En ese sentido, mientras la Ley hace referencia a "partes vinculadas" el Reglamento seguía señalando que debía entenderse por empresas vinculadas económicamente.

Por esa razón, durante el año 2004 y el 2005 existían diversos puntos de vista en torno a si las normas sobre precios de transferencias estaban en aplicación o no. Una de las posiciones que más se comentaba en artículos en los diarios era que en la medida que no se habían establecido los supuestos para la determinación de "partes vinculadas" la normatividad de precios de transferencia no estaba en aplicación.

Sin embargo, el Informe Nº 196-2004-SUNAT/2B000[21] estableció el punto de vista de la Administración Tributaria sobre este tema, al señalar que :

"... aún cuando el artículo 24° antes citado señala los casos en que se entiende que existe "vinculación económica", dicha regulación también resulta aplicable para efecto de establecer en qué casos se está ante "partes vinculadas" a las cuales se les aplicarían las normas sobre precios de transferencia reguladas en el artículo 32°-A del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta LIR ; puesto que el término "partes vinculadas" utilizado en el TUO de la Ley del Impuesto a la Renta es más amplio que el de "vinculación económica", comprendiendo también a estos supuestos".

Esta conclusión del informe al que se ha hecho referencia implica que en la medida que la definición de partes vinculadas es más amplia que la de vinculación económica porque está referida a administración, control o capital, al menos algunos supuestos están definidos y es posible aplicar la normatividad de precios de transferencia.

Luego de la publicación de las normas reglamentarias, vigentes a partir de 2006, correspondientes al Régimen de Precios de Transferencia es posible determinar en qué casos se considera que dos o más partes están vinculadas entre sí, pero han surgido algunos cuestionamientos con relación al alcance de cada uno de los supuestos. En concreto, las objeciones que se han hecho son las siguientes [22]:

---

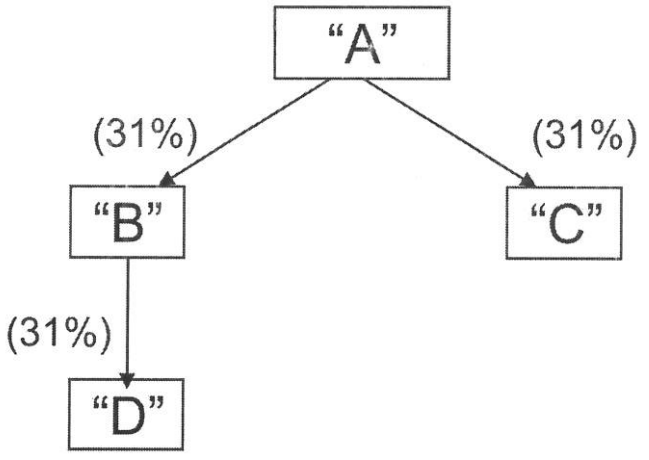
21 El informe es del 21 de octubre de 2004 y, entre otros, se refiere al articulo 24° del Reglamento del Texto Único Ordenado (TUO) de la ley del Impuesto a la Renta.

22 Estas objeciones están contenidas en columnas de opinión publicadas en los diarios o han sido expresadas en diversas conferencias sobre precios de transferencia.

- Se dice que si una sociedad posee el 31% del accionario de otra y ésta a su vez posee el 31% del accionario de una tercera, no existe vinculación entre la primera y la tercera porque la primera sólo poseería el 9.61% de la tercera y no el 30% como señala el numeral 1) del artículo 24º del Reglamento.

  Sin embargo, mediante el Informe Nº 205-2001-SUNAT/K00000 del 11 de octubre de 2001 que trata un caso como el que se muestra en el siguiente gráfico, en el que la empresa A tiene el 31% de la acciones de la empresa B y el 31% de las acciones de C, además B tiene el 31% de las acciones de D.

Gráfico 1. Régimen de precios de transferencia



Se establece que sí existe vinculación no sólo entre "A", "B" y "C" sino también entre "A" y "C" y entre "C" y "D" a pesar que en atención a los porcentajes efectivos dicha vinculación sería cuestionable.

- El numeral 9) del artículo 24º del Reglamento de la Ley señala que en el caso de asociaciones en participación existe vinculación cuando el asociado participa en más del 30% de los resultados

del negocio del asociante. Sin embargo, la crítica que se hace es que en una asociación en participación, de acuerdo a lo dispuesto en la Ley General de Sociedades, el asociado no tiene ningún poder de decisión en el negocio del asociante, únicamente participa de los resultados del negocio, por tanto no hay control, ni administración común y menos capital porque no se trata de una persona jurídica.

- Con relación al numeral 11) del mismo artículo 24° se señala que no puede existir vinculación entre una empresa domiciliada en el Perú y sus establecimientos permanentes en el exterior en la medida que esos establecimientos son parte de la empresa, y ésta no podría estar vinculada consigo misma.
- En el segundo párrafo del artículo 24° del Reglamento de la ley se señala que también se dará el tratamiento de partes vinculadas cuando una empresa o entidad domiciliada realice el 80% de sus ventas a otra empresa domiciliada, siempre que para esta última representen por lo menos el 30% de sus compras. Este supuesto ha sido muy cuestionado bajo el argumento que no corresponde a ninguno de los criterios establecidos en la Ley, vale decir administración, control o capital y por tanto excede la delegación otorgada por ésta.

Sin embargo, creemos que en términos generales ese supuesto puede estar comprendido en control, en la medida que existe cierta dependencia entre las empresas por la proporción ventas y compras que mantienen entre ambas.

1.6. Ajustes del valor

Las transacciones realizadas entre partes vinculadas originan un efecto dual, que se manifiesta, por ejemplo, en que lo que es ingreso para una de las partes es gasto o costo para la otra, o lo que es activo para una será pasivo para la otra. Los ajustes del valor de la transacción que se determinan como producto de la aplicación de las normas de precios de

transferencia, sobre aquellas operaciones sujetas a su ámbito de aplicación, buscan corregir este efecto.

Sobre este particular, el inciso c) del artículo 32° - A de la Ley aborda este tema en el siguiente orden:

- El primer párrafo de dicho inciso se refiere al *ajuste primario bilateral* en la medida que establece que "el ajuste del valor asignado por la Administración Tributaria o el contribuyente surte efecto tanto para el transferente como para el adquirente, siempre que éstos se encuentren domiciliados o constituidos en el país".
- El segundo párrafo del mismo inciso señala el momento en que se debe imputar el ajuste primario, el cual debe ser el ejercicio gravable en que se realizan las operaciones.
- El tercer párrafo del inciso en mención se refiere al *ajuste correlativo o de correspondencia,* es decir, la posibilidad de que la Administración Tributaria del país acepte el ajuste realizado por otra Administración Tributaria como producto de la aplicación de los normas de precios de transferencia en su respectivo territorio. Esta posibilidad está planteada en nuestra legislación sólo en el caso en que se haya firmado un convenio para evitar la doble imposición con el país del que es residente la parte vinculada a la que se le ha realizado el ajuste primario y siempre que la SUNAT acepte el ajuste correlativo como válido. Actualmente, los convenios para evitar la doble imposición firmados con Chile[23] y Canadá[24] permiten la realización de ajustes de correspondencia.

  El procedimiento adoptado en estos convenios para articular el ajuste fiscal por precios de transferencia contempla la aplicación de ajustes correlativos o bilaterales[25], el procedimiento amistoso y el procedimiento de arbitraje[26]. Aunque en los convenios firmados por el Perú

---

23 Aprobado por Resolución Legislativa N° 27905 publicada el 06.01.2003. Aplicable a partir del 01.01.2004.

24 Aprobado por Resolución Legislativa N° 27904 publicada el 05.01.2003. Aplicable a partir del 01.01.2004.

25 Artículo 9.2 del modelo de convenio de la OCDE.

26 Artículo 25° del modelo de convenio de la OCDE.

no se ha contemplado de manera expresa la posibilidad que las administraciones tributarias de las partes realicen comprobaciones simultáneas, ni que los sujetos que desarrollan actividad empresarial puedan suscribir Acuerdos Anticipados de precios de transferencia con la participación de una autoridad tributaria extranjera que tenga jurisdicción fiscal sobre su filial en el exterior, esta posibilidad existe en aplicación del artículo 25° del Modelo de Convenio de la OCDE que plasma el acuerdo amistoso entre administraciones tributarias.

Con relación al tema de los ajustes derivados de la aplicación de las normas de precios de transferencia es importante destacar que los mismos también tienen efectos sobre el Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y la Ley señala expresamente que tienen efectos en la valoración aduanera.

1.7. Análisis de comparabilidad

El literal d) del artículo 32° - A de la Ley establece que las transacciones realizadas entre partes vinculadas serán comparables con las realizadas entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumpla al menos una de las dos condiciones siguientes:

- Que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o
- Que aún cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

En concordancia con las Directrices de la OCDE, el referido

literal reconoce que a efectos de determinar si dos transacciones son comparables, dependiendo del método seleccionado, hay que tener en cuenta determinados elementos o circunstancias, entre las que señala :

- Las características de las operaciones.
- Las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y los riesgos asumidos, de cada una de las partes involucradas en la operación.
- Los términos contractuales.
- Las circunstancias económicas o de mercado.
- Las estrategias de negocio, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

La OCDE señala que para lograr una comparación útil, las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan deben ser suficientemente comparables, aceptando, inclusive como comparables las transacciones, aún cuando sean diferentes, siempre que dichas diferencias no afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación. Sostienen de manera reiterada, las Directrices de la OCDE, la necesidad de tener en cuenta las condiciones de las transacciones, a efectos de determinar su comparabilidad, agregan además la necesidad de ajustar las transacciones, cuando existan diferencias en aquellas, para hacerlas comparables.[27]

En particular, las Directrices de la OCDE, recomienda que a efectos de la comparación de transacciones se deben tener en cuenta factores, tales como:

a) *Las características de los bienes o servicios.*

En general, se acepta que la similitud en las características de los bienes o servicios transferidos será mucho más relevante, cuando se comparan precios de operaciones realizadas entre partes vinculadas y partes independientes y menos relevante, cuando se comparen márgenes

[27] Los párrafos 1.15 al 1.35 de las Directrices de la OCDE exponen de manera muy desarrollada, los diferentes criterios a tener en cuenta a fin de identificar operaciones comparables.

de beneficios. Las características a tener en cuenta pueden ser: en el caso de transferencias de bienes corporales, las características físicas del mismo, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta; en el caso de la prestación de servicios, la naturaleza y el alcance del servicio; y en el caso de bienes intangibles, el contenido de la operación, por ejemplo, la concesión de una licencia o su venta, el tipo de activo, por ejemplo, patentes, marcas o know-how, la duración y el grado de protección y los beneficios anticipados derivados de la utilización del activo en cuestión.

b) Análisis funcional

En las relaciones entre dos partes independientes, el precio o monto de las contraprestaciones, refleja las funciones desempeñadas por cada parte, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos. Por tanto, para determinar si son comparables entre sí las operaciones realizadas entre partes vinculadas y partes e independientes, es necesario comparar las tareas asumidas por las partes, esta comparación reposa en un análisis funcional, que pretende identificar y comparar actividades y responsabilidades, significativas desde un punto de vista económico, que son o van a ser asumidas por las partes independientes y por las vinculadas. Con tal fin, se debe prestar particular atención a la estructura y organización del grupo.

Las funciones a identificar y comparar incluyen, entre otros, el diseño, la fabricación, el montaje, la investigación y el desarrollo, servicios de apoyo a la gestión[28], las compras, la distribución, la comercialización, la publicidad, el transporte y el financiamiento.

Los riesgos a tener en cuenta, son los riesgos del mercado, tales como las fluctuaciones en los costos, de pérdidas asociadas a la inversión en activos, instalaciones y bienes de equipo y a su uso, los derivados del

[28] En los grupos empresariales es común que se constituya una empresa con la finalidad de concentrar las actividades de gestión, la cual prestará servicios a todas las empresas del grupo, debiendo las beneficiarias de dichos servicios, contribuir con financiar dichas actividades. En otras ocasiones, en alguna sociedad del grupo se centralizan las actividades de gestión que benefician igualmente al resto de entidades del grupo.

éxito o el fracaso de las inversiones en investigación y desarrollo, los riesgos financieros, como los motivados por los tipos de cambio de moneda y por la inestabilidad de los tipos de interés de los créditos.

c) *Términos del contrato*

Las cláusulas contractuales de las transacciones definen generalmente de forma expresa o implícita como se reparten responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes. En este sentido, el examen de los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional referido en el punto anterior. Las cláusulas de una operación se pueden encontrar, en el contrato escrito, en la correspondencia y en las comunicaciones entre las partes. Cuando no consten por escrito, habrá que deducir las condiciones contractuales de su conducta y de los principios económicos que rigen normalmente las relaciones entre partes independientes.

d) *Condiciones económicas.*

Los precios pueden variar de un mercado a otro, incluso para operaciones referidas a los mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan partes independientes y vinculadas sean comparables y que las diferencias existentes, no incidan materialmente en los precios o montos de contraprestación o se puedan realizar los ajustes apropiados. Resulta importante, identificar el mercado o los mercados considerando los bienes y servicios sustitutos disponibles, así como reconocer las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados, por ejemplo: localización geográfica, dimensión, grado de concurrencia, la posición competitiva relativa en el mismo de compradores y vendedores y la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos.

e) *Estrategias de negocios.*

Para establecer los precios en condiciones de igualdad, es necesario

examinar las estrategias comerciales, las mismas que tendrán en cuenta un gran número de aspectos propios de la empresa, como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo. También pueden influir modalidades de penetración en los mercados, pues estas redundarán en el precio o monto de contraprestación.

1.8. Métodos utilizados para determinar el valor de mercado en transacciones entre partes vinculadas[29]

En general, los métodos para la determinación de precios de transferencia son un aporte de la OCDE. Según la legislación peruana los métodos para la determinación de los precios de las transacciones son [30]:

Métodos Tradicionales o Basados en la Transacción :

1. Método del precio comparable no controlado.
2. Método del costo incrementado en un margen de beneficio.
3. Método del precio de reventa.

Métodos Basados en Utilidades[31]:

4. Método de la partición de utilidades.
5. Método residual de partición de utilidades.
6. Métodos del margen neto transaccional.

1.8.1. Método del Precio Comparable no Controlado (CUP)[32]

Este método permite determinar el valor de mercado de las operaciones de compra - venta de bienes y/o servicios, comparando dicho

29 Para una revisión exhaustiva de las definiciones, circunstancias en las que se aplican, ventajas y desventajas se recomienda revisar las Directrices de la OCDE.

30 Argentina, México, Colombia, Venezuela, Alemania, Francia, Italia, Australia y Canadá también adoptan estos seis métodos, sin descartar ninguno.

31 Las Directrices de la OCDE reconocen sólo cinco métodos, además de los tres basados en el análisis de la transacción señalan dos métodos basados en utilidades: el Método del Reparto del Beneficio y el Método del Margen Neto de la Operación. En la práctica la legislación peruana, al igual que la del resto de Latinoamérica, divide al Método del Reparto del Beneficio en dos métodos en función a la presencia de intangibles en las transacciones entre partes vinculadas.

32 A este método se le conoce como CUP por las siglas de su denominación en inglés Comparable Uncontrolled Price (CUP).

precio con aquel que se hubiera pactado con partes independientes (CUP Interno) o entre partes independientes (CUP Externo) en transacciones iguales o similares.

En la mayoría de los casos, encontrar transacciones comparables a las que realiza una empresa con sus partes vinculadas es sumamente difícil, ya sea porque no existen transacciones suficientemente comparables o porque la información no está disponible.

Una excepción es cuando la misma empresa realiza las mismas transacciones con partes independientes. Aún en este caso puede haber diferencias por ajustar como, por ejemplo, gastos de marketing, de transporte, plazos de pago, riesgos cambiarios u otros.

En este método, la regla de decisión es la siguiente :

a) Tratándose de una compra, el precio al que se adquieren los bienes y/o servicios de partes vinculadas se considera un valor de mercado si es menor o igual al que se adquieren los mismos bienes y/o servicios de partes independientes o en transacciones realizadas entre partes independientes, de lo contrario se considera que el precio está sobrevaluado.

b) Tratándose de una venta el precio al que se venden los bienes y/o servicios a partes vinculadas se considera un valor de mercado si es mayor o igual al que se venden los mismos bienes y/o servicios a partes independientes o en transacciones realizadas entre partes independientes, de lo contrario se considera que el precio está subvaluado.

1.8.2. Método del Precio de Reventa

Este método permite determinar el valor de mercado en las operaciones de compra de bienes, mediante la disminución del precio de reventa en el margen bruto que habitualmente obtiene la empresa en transacciones comparables con terceros independientes (Precio de Reventa interno) o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes (Precio de Reventa Externo).

Costo (Arm's Length) = Precio x (1 - Margen Bruto Ajustado)

En este caso, la regla de decisión es la siguiente: El precio al que se adquiere los bienes y/o servicios de partes vinculadas se considera un valor de mercado si es menor o igual al costo (Arm's Length), de lo contrario se considera que el precio está sobrevaluado.

1.8.3. Método del Costo Incrementado

Este método permite determinar el valor de mercado de los bienes y/o servicios mediante el incremento del costo del bien y/o servicio en la utilidad bruta que la empresa habitualmente obtiene en transacciones comparables con terceros independientes (Costo Incrementado Interno) o en el margen que habitualmente se obtiene en transacciones comparables entre terceros independientes (Costo Incrementado Externo).

Precio (Arm's Length) = Costo x (1 + Margen Bruto Arm's Length)

En este caso, la regla de decisión es la siguiente: El precio al que se venden los bienes y/o servicios a partes vinculadas se considera un valor de mercado si es mayor o igual al precio (Arm's Length), de lo contrario se considera que el precio está subvaluado.

1.8.4. Método de Partición de Utilidades

Consiste en la asignación de utilidades y pérdidas generadas por transacciones controladas en proporción con las contribuciones de cada parte en la generación de esas utilidades o pérdidas conjuntas. Se consideran para la asignación elementos tales como, activos, funciones desarrolladas, riesgos asumidos, recursos empleados y costos incurridos.

Este método se utiliza cuando las transacciones realizadas por las distintas partes vinculadas están muy interrelacionadas entre sí y no pueden ser analizadas en forma separada. Al no ser posible encontrar transacciones comparables que permitan el análisis utilizando los métodos tradicionales, los precios de transferencia se evalúan indirectamente con base en la utilidad operativa obtenida por la empresa, ya que los precios pactados con partes vinculadas (ya sea como ingreso o como deducción)

tendrán un impacto en la utilidad de la empresa.

En este caso, en vez de enfocar el esfuerzo en la búsqueda de transacciones similares, se buscan empresas o líneas de negocio similares, en virtud de las funciones desempeñadas, activos utilizados y riesgos asumidos.

1.8.5. Método Residual de Partición de Utilidades

Es igual al Método de Partición de Utilidades con la diferencia que la utilidad global se distribuye entre las partes vinculadas de acuerdo a lo siguiente :

a) Se determina la utilidad mínima que corresponde a cada parte vinculada con arreglo a cualquiera de los otros 5 métodos sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos o valiosos.

b) Se determina la utilidad residual disminuyendo la utilidad mínima de la utilidad global. La utilidad residual se distribuye entre las partes vinculadas teniendo en cuenta, entre otras cosas, los intangibles significativos o valiosos utilizados por cada una de ellas en la proporción en la que esa utilidad hubiera sido distribuida entre partes independientes.

1.8.6. Método del Margen Neto Transaccional

Este método evalúa los precios pactados en transacciones con empresas vinculadas, comparando la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas independientes en operaciones comparables. Se utiliza para analizar cualquier operación cuyo resultado se encuentre dentro de la utilidad de operación de la empresa.

Es útil para los casos en que existe más de una transacción a analizar y los resultados de las distintas operaciones realizadas con empresas vinculadas se encuentran estrechamente interrelacionados.

Uno de los problemas que se observa con respecto a la aplicación práctica del Método del Margen Neto Transaccional y en general en los métodos basados en utilidades está en los efectos del ajuste sobre el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto Selectivo al Consumo. Al

respecto, el artículo 109° del Reglamento de la Ley señala que "para la aplicación de los ajustes a que se refiere el inciso c) del Artículo 32 °- A de la Ley, se debe tener en cuenta, entre otras, las siguientes disposiciones:

2) Tratándose del Impuesto General a las Ventas o del Impuesto Selectivo al Consumo, de ser el caso, el ajuste que proviene de las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de los precios de transferencia, se imputará de la siguiente forma:

i. Si el ajuste pudiera imputarse directamente al período o períodos en los que se realizaron las transacciones, dicho ajuste será atribuido a tales períodos.

ii. Si el ajuste no pudiera atribuirse directamente a las transacciones que lo originaron, conforme ocurre en los métodos basados en las utilidades, el ajuste se prorrateará considerando todas las operaciones realizadas por las partes vinculadas, teniendo en cuenta las transacciones gravadas, exoneradas o inafectas con el Impuesto General a las Ventas o el Impuesto Selectivo al Consumo, que se hubieren realizado."

Al haber adoptado los métodos de la OCDE también es necesario adoptar para su interpretación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales de dicha Institución y así lo señala específicamente la Ley en el Perú.

En general, las Directrices de la OCDE proponen emplear el principio de precios comparables no controlados con prioridad frente a cualquier otro, a la hora de valorar las transferencias de bienes y servicios entre partes vinculadas. En caso de no ser posible utilizar dicho método, se propone emplear el del precio de reventa o el del costo incrementado. El método del costo incrementado suele ser el más adecuado en el caso de ventas de productos semiterminados y el del precio de reventa cuando se trate de entidades comercializadoras. En caso de que surjan problemas al intentar usar alguno de ellos, se suele abrir la posibilidad de una combinación de ellos.

En el caso peruano, el último párrafo del inciso d) del artículo 32°-A de la Ley señala expresamente que los precios de las transacciones entre partes vinculadas serán determinados aplicando el método que "resulte

más apropiado" para reflejar la realidad económica de la operación. Lo que se hace en la práctica es partir del primer método y analizarlos todos indicando porque los que no han sido elegidos no son apropiados.

En general, las transacciones a las que se puede aplicar la metodología de precios de transferencia puede agruparse en:

- Transferencias de mercancías
- Transferencias de intangibles (tecnología, marcas, etc.)
- Transferencia de servicios
- Préstamos

Especialistas[33] en el tema, coinciden en señalar determinados criterios básicos a tener en cuenta en la elección del método mas apropiado, los mismos que se exponen en el siguiente cuadro:

Cuadro 3. Métodos Tradicionales

Método de precio comparable no controlado	En operaciones de préstamo, contratos de regalías, pago de comisiones por venta, compra o venta de un producto exactamente igual (producto estandarizado, comodities), prestación de servicios poco complejos o cesión en uso de bienes intangibles no valiosos.
Método de precio de reventa	Se aplica, cuando se trata de una empresa que adquiere de partes vinculadas y enajena dichos productos, servicios o intangibles a partes no vinculada (distribuidor que no posea intangibles valiosos).
Método de costo adicionado	Se aplica, si una empresa adquiere bienes de partes independientes y los transforma (ensambla o fabrica) para luego venderlos a partes vinculadas, siempre que no posea bienes intangibles valiosos. También se aplica en la prestación de servicios que agreguen valor con bajo riesgo a una operación principal.
MÉTODOS NO TRADICIONALES O BASADOS EN UTILIDADES	
Métodos de la división de utilidades y margen neto transaccional	Se utilizan cuando no se pueden utilizar los métodos directos

[33] LATAPI RAMÍREZ, Mariano. Manual de Precios de Transferencia: su aplicación práctica. México: Tax Editores Unidos S.A. de C.v., 2002. p. 80-81.; y D'ARRIGO G., Carlos M. *Régimen Venezolano de Precios de Transferencia. Venezuela*: Legis editores, 2003. p.50.

1.9. Rango de precios

Para la determinación de los precios que cumplan el principio arm's length debe usarse el método que resulte más apropiado entre los seis que señala la Ley.

La aplicación práctica de dichos métodos podría dar como resultado la estimación de varios precios que cumplen con el referido principio, basados en información de transacciones realizadas entre terceros independientes.

En la práctica se puede llegar a calcular más de un precio de transferencia según se tenga información de más de una operación comparable. Ante este escenario, surge la cuestión de decidir cuál de los distintos precios estimados podría ser tomado como valor de mercado para efectos tributarios.

Sobre el particular, las Directrices de la OCDE[34] señalan que es factible la estimación de más de un precio de transferencia en la medida que se tenga más de una operación comparable ya que la aplicación de los métodos constituye una aproximación a una situación particular y que las diferencias pueden deberse a los distintos procedimientos empleados en cada método, a la calidad de información utilizada en cada uno de ellos o sencillamente al hecho de que las empresas independientes pueden responder de manera distinta ante situaciones comparables y no de una única manera, entre otras razones.

Si bien dichas Directrices mencionan la posibilidad de construir intervalos de precios que cumplan el principio de libre concurrencia para utilizarlos como referentes frente a los precios pactados entre empresas vinculadas, mencionan también que no es posible establecer una regla general en lo concerniente a la utilización de los referidos rangos ya que las conclusiones dependerán de la fiabilidad relativa de los métodos utilizados para la determinación de los mismos así como de la calidad de la

---

[34] Ver párrafos del 1.45 al 1.48.

información utilizada en cada método[35].

Sin embargo, se puede comprobar que diversos países (México, Venezuela, Argentina y Colombia) han resuelto el dilema estableciendo rangos estadísticos formados a partir de los precios calculados por uno o más de los métodos de precios de transferencia y reglas de decisión que les permiten, sobre la base de dichos rangos, aceptar o no los precios pactados entre partes vinculadas. En síntesis, dichos países emplean el siguiente procedimiento :

- Con los precios estimados se construyen intervalos de precios sobre la base de criterios estadísticos. Es común la elección del rango intercuartil.
- Si el precio pactado entre partes vinculadas cae dentro del rango de precios construido, se acepta aquel como pactado por partes independientes.
- Si el precio pactado entre partes vinculadas cae fuera del rango, la mediana del rango de precios se considera como el precio correspondiente a partes independientes.

Esta solución tiene la ventaja de ser un procedimiento objetivo de elección de precios cuya aplicación tiende a acotar la elección entre un número reducido de precios primando aquellos que se ubican en el centro y eliminando valores extremos, tanto superiores como inferiores.

Es esta la fórmula general que se ha adoptado en el Perú para la determinación del valor de mercado en transacciones entre partes vinculadas. En ese sentido, sobre la base de los distintos precios calculados por la aplicación de alguno de los métodos de estimación de precios de transferencia se debe construir el rango intercuartil de precios. Si los precios convenidos por las partes vinculadas se encuentra dentro de dicho rango se acepta aquel como pactado a valor de mercado. Sin embargo, si dicho precio cae fuera del mismo se tomará como valor de mercado a la mediana.

---

[35] Ver párrafo 1.46.

1.10. Obligaciones formales

El literal g) del artículo 32° - A de la Ley establece que los sujetos que realicen operaciones con partes vinculadas deben cumplir con las siguientes obligaciones formales:

- Presentar anualmente una declaración jurada informativa de las transacciones que han realizado con partes vinculadas.
- Contar con Estudio Técnico de precios de transferencia.
- Conservar la documentación e información detallada por cada transacción que respalde el cálculo de los precios de transferencia.

Asimismo, en el último párrafo del literal indicado se señala que a efecto de garantizar una mejor administración del impuesto se puede exceptuar a los contribuyentes de cumplir con las obligaciones formales. La Resolución de Superintendencia N° 167-2006-SUNAT[36] ha establecido que los contribuyentes que tengan operaciones con partes vinculadas que en el ejercicio correspondiente superen los S/. 200 000 deben cumplir con presentar la declaración jurada informativa de precios de transferencia.

Asimismo, ha establecido que aquellos que realicen operaciones con partes vinculadas por encima de S/. 1 millón y tengan ingresos en el ejercicio que superen los S/. 6 millones deben contar con un Estudio Técnico que respalde el cálculo de sus precios de transferencia.

1.11. Acuerdos anticipados de Precios de Transferencia (APA)

La valoración y fijación de los precios de transferencia plantea problemas, entre otros, referentes a [37]:

- Los procedimientos o métodos a utilizar para valorar este tipo de operaciones.
- Cómo evitar el desplazamiento de beneficios o bases imponibles del país de la fuente al de residencia del inversor, o a un tercer país.

---

36 Publicada el 14.10.2006 en el Diario Oficial El Peruano.

37 CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. *Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia*. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Disponible en http:/www.aaef.org.ar.

- Cómo evitar situaciones de doble imposición internacional en los casos de ajuste unilateral de los precios de transferencia.
- Cómo resolver los problemas de seguridad jurídica para las empresas afectadas por estas operaciones vinculadas internacionales, en las que generalmente no existe una regla de valoración única, por lo que siempre hay duda respecto del valor a tener en cuenta por la Administración Tributaria.

Una forma de resolver estos problemas es recurrir a los APA, que son acuerdos celebrados entre un contribuyente y la Administración Tributaria en los cuales se definen la metodología, términos y condiciones que el contribuyente utilizará para la determinación de los precios de transferencia para operaciones futuras que el contribuyente realizará con partes vinculadas [38].

En el APA se fija por adelantado el método específico de precios de transferencia que el contribuyente va a utilizar, diferenciándose de la "consulta tributaria" en que ésta resuelve materias establecidas legalmente, mientras que el APA versa sobre una situación específica del contribuyente [39].

La importancia del APA radica en la finalidad de lograr una simplificación administrativa vinculada[40] el proceso de recopilación, mantenimiento, análisis y revisión de la documentación relacionada con operaciones futuras con partes vinculadas . La legislación peruana establece la posibilidad de suscribir APA, sin embargo, aún no se han dictado las normas que permitan que los contribuyentes puedan presentar sus solicitudes.

---

38 D'ARRIGO G., Carlos M. *Régimen Venezolano de Precios de Transferencia. Venezuela*: Legis Editores, 2003. p. 85.

39 RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio. *Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y su implicancia para España.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1998. p.7.

40 BETTINGER BARRIOS, Herbert. *Precios de Transferencia sus efectos fiscales.* México: Ediciones Fiscales ISEF, 2002. P.135.: "El beneficio primario de buscar un APA es obtener la certeza del resultado con respecto a un grupo definido de transacciones, aplicando un MPT (Metodología de Precios de Transferencia) de acuerdo a las transacciones de las entidades y dentro de un plazo determinado de tiempo. En tanto el contribuyente cumpla con los términos y condiciones del APA, la autoridad debe aceptar los resultados que genere el MPT como satisfactorios, conforme al estándar de libre competencia..."

CAPÍTULO 2

LA VALORACIÓN EN ADUANAS

2.1. El valor en aduanas

La Definición del Valor de Bruselas (DVB) fue incorporada en el ordenamiento legal peruano en 1968 y estuvo en aplicación hasta 1999. La DVB se basa en una noción teórica cuyos elementos esenciales son la venta, el precio, el tiempo, el lugar, la cantidad y el nivel comercial.

Habiéndose creado la OMC a partir de 1995 en sustitución del GATT, se incorpora a la normativa de valoración internacional el Acuerdo del Valor de la OMC[41] . A partir del 2000, se empieza a aplicar en el Perú dicho Acuerdo.

Las autoridades aduaneras determinan el valor aduanero de la mercancía materia de la transacción comercial entre el importador y su proveedor, expresado en dinero. La valoración en Aduanas tiene que ser uniforme y es susceptible de aplicarse a todas las transacciones comerciales similares, cualesquiera que sean las partes que intervengan en ella y las condiciones de las operaciones en libre competencia.

El valor en Aduana constituye la base imponible de los impuestos de importación : derechos ad-valorem, Impuesto General a las Ventas, Impuesto de Promoción Municipal e Impuesto Selectivo al Consumo.

2.2. Métodos para determinar el valor en aduanas[42]

Según el Acuerdo, existen seis métodos para determinar el valor en Aduanas :

---

41 En adelante, nos referiremos a este documento como "el Acuerdo".

42 Estos métodos se aplican con carácter general a la determinación del valor en aduanas. Sin embargo, hay algunos bienes que por su naturaleza no pueden ser valorados con estos métodos y por ello en la legislación peruana se reconoce que existen situaciones especiales en el caso de : 1) mercancías usadas, 2) mercancías averiadas, 3) mercancías reparadas, 4) equipaje y menaje de casa y 5) software, estos bienes tienen reglas especiales de valoración en aplicación del artículo 7° del Acuerdo.

c) Los cánones y derechos de licencia[44] 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 mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

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

En la elaboración de su legislación cada miembro facultativamente puede disponer que se incluya como parte del valor en Aduanas, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes:

a) Los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el punto o lugar de introducción en el país de importación.

b) Los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías hasta el punto o lugar de importación.

c) El costo del seguro.

Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el artículo 8° del Acuerdo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables. Para la determinación del valor en Aduanas, el precio realmente pagado o por pagar únicamente puede incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8° del Acuerdo.

Elementos que se excluyen del valor en Aduanas

a) El valor en Aduanas no comprende los siguientes gastos o costos, siempre que se distingan del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, es decir, que se encuentren discriminadas en la documentación comercial :

---

44 Los referidos cánones y derechos de licencia pueden comprender, entre otros, los pagos efectuados por patentes, marcas de fábrica o de comercio y derechos de autor.

- Los gastos de construcción, armado (instalación), mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación, en relación con mercancías importadas tales como una instalación, maquinaria o equipo industrial.
- El costo del transporte ulterior a la importación.
- Los derechos e impuestos aplicables en el país de importación.

b) Tampoco se incluyen en el Valor de Aduanas los siguientes elementos:

- Las comisiones de compra, entendido por tales las sumas pagadas por un importador a su agente, por los servicios que le presta al representarlo en el extranjero en la compra de las mercancías que se valoran.
- Los derechos de reproducción de las mercancías importadas en el país de importación.
- Los pagos que efectúe el comprador, como contrapartida del derecho de distribución o de reventa de las mercancías importadas, no se suman al precio realmente pagado o por pagar por dichas mercancías, cuando tales pagos no constituyen una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador.
- Las prestaciones realizadas por el comprador en el país de importación para comercializar las mercancías – publicidad, garantía, asistencia a ferias, etc.- aunque se pueda estimar que benefician al vendedor.
- Los pagos por dividendos u otros conceptos que haga el comprador al vendedor, si no guardan relación con las mercancías importadas.
- El costo o valor de los datos o instrumentos (software) para equipo de proceso de datos, siempre que éste se distinga del costo o valor del soporte informático.

2.2.2. Métodos Secundarios de Valoración

El Acuerdo prevé una estricta prelación en el uso de los métodos de

valoración, sólo se recurre a los métodos secundarios de valoración cuando se presenten algunas de las siguientes situaciones:

- No hay valor de transacción por inexistencia de venta.
- En todo los casos en que no se cumpla con las condiciones establecidas en el literal a) del articulo 1° del Acuerdo.
- Cuando el importador vinculado al vendedor no aporte pruebas de que el valor de transacción es aceptable conforme a alguno de los valores ya aceptados por la Administración Aduanera por mercancías idénticas o mercancías similares.

a) Método del Valor de Transacción de Mercancías Idénticas[45]

El valor en aduanas será el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

Para estos efectos, se consideran "mercancías idénticas" las que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impiden que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición.

De acuerdo al segundo método, el valor en aduanas se determina utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas, ya aceptadas por la Administración, vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías que se valoran. Cuando no exista esa venta, se utiliza el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas en cualquiera de las tres condiciones siguientes:

- Ventas al mismo nivel comercial en cantidad diferente, o
- Venta a nivel comercial diferente pero sustancialmente en las mismas cantidades, o

45 Véase, artículos 2° y 15° del Acuerdo y sus Notas Interpretativas.

- Una venta a un nivel comercial diferente y en cantidades diferentes.

Cuando exista una venta en la que concurra una de las tres condiciones indicadas anteriormente, se efectuaran los ajustes del caso en función de:

- Factores de cantidades únicamente,
- Factores de nivel comercial únicamente, o
- Factores de nivel comercial y factores de cantidad.

Cualquier ajuste que se efectúe como consecuencia de diferencias en el nivel comercial o de cantidad, ha de cumplir la condición que se haga sobre la base de elementos de datos comprobados que demuestren claramente que aquellos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento o una disminución del valor.

Cuando los costos de seguro y gastos de transporte, carga, descarga y manipulación estén incluidos en el valor de transacción, se efectuará un ajuste de dicho valor para tener en cuenta las diferencias apreciables de esos costos y gastos entre las mercancías importadas y las mercancías idénticas consideradas que resulten de diferencias de distancia y de forma de transporte.

Si al aplicar el segundo método se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas, para determinar el valor en Aduanas de las mercancías importadas se utilizará el valor de transacción más bajo[46] que siempre es superior al declarado por el importador. Si el valor declarado estuviera dentro de los márgenes no es de aplicación el valor más bajo.

Cuando se utiliza este método de valoración, solo se tendrá en cuenta un valor de transacción de mercancías idénticas producidas por una persona diferente, si es que no se dispone de ningún valor de transacción de mercancías idénticas producidas por la misma persona que las mercancías que se valoran.

---

46 En los métodos de precios de transferencia cuando se dispone de más de un valor se toma la mediana.

b) Método del Valor de Transacción de Mercancías Similares[47]

Este método se aplica en las mismas condiciones que el segundo método, la única diferencia es que ahora se trata de mercancías similares y no de mercancías idénticas[48].

Para estos efectos, se consideran "mercancías similares" las que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composiciones semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si las mercancías son similares habrán de considerarse, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca.

c) Método deductivo[49]

Denominado también método sustractivo, consiste en determinar el valor en Aduanas partiendo del precio unitario al que se vende en el país de importación la mercancía importada, o una idéntica o similar con las deducciones correspondientes hasta llegar al valor en Aduanas. Él articulo 5° del Acuerdo distingue dos casos:

i. Mercancías revendidas en el mismo estado en que se importan

Si las mercancías importadas, u otras idénticas o similares importadas, se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, el valor en Aduanas determinado según el Método Deductivo se basará en el precio unitario al que se vendan la mayor cantidad

---

47 Véase los artículos 3° y 15° del Acuerdo y sus Notas Interpretativas.

48 Las expresiones "mercancías idénticas" y "mercancías similares" no comprenden las mercancías que lleven incorporados o contengan, según el caso, elementos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis por los cuales no se hayan hecho ajustes en virtud del párrafo 1b) iv) del artículo 8° por haber sido realizados tales elementos en el país de importación.
Sólo se considerarán "mercancías idénticas" o "mercancías similares" las producidas en el mismo país que las mercancías objeto de valoración. Sólo se tendrán en cuenta las mercancías producidas por una persona diferente cuando no existan mercancías idénticas o mercancías similares, según el caso, producidas por la misma persona que las mercancías objeto de valoración.

49 Véase el artículo 5° del Acuerdo y sus Notas Interpretativas.

total de las mercancías importadas o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que compren dichas mercancías, con las siguientes deducciones :

- Las comisiones pagadas o convenidas usualmente, o los suplementos por beneficios y gastos generales cargados habitualmente, en relación con las ventas en dicho país de mercancías importadas de la misma especie o clase.
- Los gastos habituales de transporte y de seguros, así como los gastos conexos en que se incurra en el país del importador.
- Cuando proceda los costos y gastos a que se refiere el párrafo 2 del artículo 8º.
- Los derechos de aduana y otros gravámenes nacionales pagaderos en el país del importador por la importación o venta de las mercancías.

Si en el momento de la importación de las mercancías a valorar o en un momento aproximado, no se venden las mercancías importadas, ni mercancías idénticas o similares, el valor se determinará en el precio de venta en el país de cualquiera de dichas mercancías, en la fecha posterior más próxima a la importación de las mercancías que se valoran, pero dentro de los noventa días desde dicha importación.

A estos efectos "la fecha posterior más próxima" es aquella en que las mercancías importadas, o las idénticas o similares importadas se venden en cantidades suficientes para poder establecer el precio unitario.

Se considera "precio unitario al que se vendan la mayor cantidad total de las mercancías importadas" el precio al que se venda el mayor número de unidades, en las ventas a las personas no vinculadas con aquellas a las que compren dichas mercancías, al primer nivel comercial al que se efectúen tales ventas después de la importación.

ii. Mercancías revendidas después de un trabajo complementario

Si ni las mercancías importadas, ni otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, y si el importador lo pide (el Perú ha efectuado la reserva correspondiente, por lo tanto no depende de la decisión del importador sino de la Aduana), el valor en aduanas se determina sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación, a personas en el país de importación que no tengan vinculación con aquellas de quienes compren las mercancías, teniendo debidamente en cuenta el valor añadido en esa transformación y las deducciones previstas en el primer párrafo del anterior apartado (mercancías revendidas en el mismo estado en que se importan).

La deducción del valor añadido por la transformación ulterior se debe basar en datos objetivos y cuantificables referentes al costo de esa operación. El cálculo se debe basar en formulas, recetas, métodos de cálculo y prácticas aceptadas de la rama de producción de que se trate.

Este método de valoración no es aplicable cuando, como resultado de la transformación ulterior, las mercancías importadas hayan perdido su identidad. Sin embargo, podrá haber casos en que, se pierda la identidad de las mercancías importadas, el valor añadido por la transformación se pueda determinar con precisión y sin excesiva dificultad.

Por otra parte, puede haber también casos en que las mercancías importadas mantengan su identidad, pero constituyan en las mercancías vendidas en el país de importación un elemento de tan reducida importancia que no esté justificado el empleo de este método de valoración. Teniendo presentes las anteriores consideraciones, esas situaciones se deben de examinar caso por caso.

d) Método Basado en el Costo de Producción o Valor Reconstruido[50]

Este método de la valoración consiste en determinar el valor en Aduanas a partir de los elementos constitutivos del precio, es decir, el costo de producción, suministrado por el fabricante de la mercancía. Se le conoce también con las denominaciones de "valor calculado" y "valor reconstruido", pues el valor en aduanas se determina en sentido contrario al método deductivo, iniciándose a partir del costo de producción del fabricante hasta llegar al valor en aduanas.

En la mayoría de los casos, el productor de las mercancías estará fuera de la jurisdicción de las autoridades del país de importación, por lo que la utilización de este método se limitara, en general, a aquellos casos en que el productor esté dispuesto a proporcionar a las autoridades del país de importación los datos necesarios sobre los costos y a dar facilidades para cualquier comprobación ulterior que pueda ser necesaria.

La Administración Tributaria no puede solicitar o exigir a una persona no residente en su propio territorio que exhiba, para su examen, un documento de contabilidad o de otro tipo, o que permita el acceso a ellos con el fin de determinar el valor reconstruido. Sin embargo, la información proporcionada por el productor de las mercancías al objeto de determinar el valor en aduanas puede ser verificada en otro país por las autoridades del país de importación, con la conformidad del productor y siempre que se notifique con suficiente antelación al gobierno del país de que se trate, y que éste no tenga nada que objetar contra la investigación.

Si para determinar el valor de aduana mediante este método, basado en el costo de producción, se utiliza una información distinta de la proporcionada por el productor, la Nota Interpretativa al artículo 6º señala que las autoridades aduaneras informarán al importador, si éste lo solicitara, de la fuente de dicha información, de los datos

50 Véase, articulo 6° del Acuerdo y sus Notas Interpretativas.

utilizados y de los cálculos efectuados sobre la base de dichos datos, salvo que esta información tuviera carácter confidencial.

El valor en aduanas de las mercancías importadas determinado según este método se basa en el valor reconstruido. El valor reconstruido es igual a la suma de los siguientes elementos:

- El costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas.
- Una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele cargarse en las ventas de las mercancías de la misma naturaleza o especie que las que se valoran, efectuadas por productores del país de exportación con destino al país de importación.
- El costo o valor de todos los demás gastos establecidos en el segundo párrafo del artículo 8º del Acuerdo.

e) Método del Último Recurso[51]

Si el valor en aduanas de las mercancías importadas no se puede determinar aplicando los métodos descritos, se utilizaran criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones generales del Acuerdo conforme a los datos disponibles en el país de importación.

Los métodos de valoración que deben utilizarse son los previstos en los artículos 1° al 6° del Acuerdo, pero se considerará una flexibilidad razonable en la aplicación de tales métodos. La Nota Interpretativa al Artículo 7º indica con ejemplos que debe entenderse por flexibilidad razonable.

El valor en aduanas determinado según este método no se basará en:

- El precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en dicho país.

---

51 Véase, articulo 7° del Acuerdo y sus Notas Interpretativas.

- Un sistema que prevea la aceptación, a efectos de la valoración en Aduana, del más alto de dos valores posibles.
- El precio de mercancías en el mercado nacional del país exportador.
- Un costo de producción distinto de los valores reconstruidos que se haya determinado para mercancías idénticas o similares de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6°.
- El precio de mercancías vendidas para exportación a un país distinto del país de importación.
- Valores en aduana mínimos.
- Valores arbitrarios o ficticios.

Criterios que señalan la existencia de vinculación entre dos personas:

Según el artículo 15° del Acuerdo se considera que existe vinculación entre las personas sólo en los siguientes casos:

- Si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;
- Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;
- Si están en relación de empleador y empleado;
- Si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5% o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas;
- Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra;
- Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera;
- Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; ó
- Si son de la misma familia.

Para efectos del Acuerdo, las personas que están asociadas en negocios porque una es el agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, cualquiera que sea la designación utilizada, se considerarán como vinculadas si se les puede aplicar alguno de los criterios enumerados anteriormente.

Transacciones entre personas vinculadas

El hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor no constituye en si motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En ese caso, el Acuerdo prevé examinar las circunstancias de la venta y se acepta el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio.

En una operación entre personas vinculadas, se acepta el valor de transacción y se valoran las mercancías de conformidad con el primer método, cuando el importador demuestra que dicho valor "se aproxima mucho" a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:

- El valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador.
- El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo al método deductivo.
- El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo al método basado en el costo de producción.

Al aplicar esos criterios, se tiene en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y cantidad, además de los elementos enumerados en el artículo 8° del Acuerdo y los costos que asume el vendedor en las ventas a compradores no vinculados con él y que no asuma en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.

Esos criterios se utilizan por iniciativa del importador y sólo con fines de comparación, no constituyen una base de valoración o de ajuste de valor.

Para determinar si un valor "se aproxima mucho" a otro valor, se tiene que tomar en consideración factores como : la naturaleza de las mercancías importadas, 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, será imposible aplicar en todas las ocasiones una norma uniforme, como un porcentaje.

Momento de la Valoración

El momento que hay que considerar para la determinación del valor en Aduanas es la fecha en la que Aduanas acepta el documento mediante el cual el declarante manifiesta su voluntad de despachar las mercancías, es decir, la fecha del registro de la declaración de importación. El precio neto facturado se debe aceptar como base del valor, cualquiera sea la fecha del contrato o la fecha de venta.

CAPÍTULO 3

ASPECTOS CONVERGENTES Y DIVERGENTES DE LA VALORACIÓN ADUANERA Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

3.1. Régimen de precios de transferencia y el sistema de Valoración aduanero

Existen elementos que podrían llevar a pensar que es posible una aplicación convergente entre los métodos de valoración aduanera y los de precios de transferencia, entre otros podemos citar los siguientes :

- En ambos sistemas juega un papel central el mercado, en un caso se acepta el valor de transacción con los ajustes correspondientes y en el otro se trata de determinar el valor de mercado.
- Ambos se aplican a operaciones internacionales
- Ambos sistemas de valoración han sido creados con prescindencia del hecho de que existen intereses contrapuestos, entre la administración de tributos internos y la de tributos aduaneros, derivados de la determinación del valor en las operaciones de comercio exterior.
- En muchos países, como en el caso del Perú, la administración de tributos internos y de los tributos aplicables a las operaciones de comercio exterior está a cargo de la misma institución.
- Los métodos de precios de transferencia basados en la transacción guardan cierta similitud con algunos métodos de determinación del valor en aduanas, si se les compara en forma aislada. Por ejemplo, el Método del Precio Comparable no Controlado tiene muchas similitudes con el Método del Valor de Transacción de las Mercancías Importadas. Asimismo, el método del Precio de Reventa puede considerarse equivalente al Método del Valor Deducido y el Método del Costo Incrementado es muy similar al Método del Valor Reconstruido.

3.2. Función de la administración de tributos internos y de la administración de tributos aduaneros

Los servicios de aduanas en el mundo tienen que cumplir tres roles fundamentales:

- Ser fuente de recursos para el Estado en el sentido de asegurar la correcta recaudación de ingresos fiscales.
- Facilitar el comercio exterior y asegurar la competencia leal entre los operadores del mismo.
- Proteger a la población en cuanto al control de mercancías que ingresan al país y que pueden afectar la salud, la seguridad pública y la ecología.

La primera de estas funciones está perdiendo importancia en la medida que el libre comercio se extiende. En contraposición las administración de tributos internos tiene como objetivo principal y excluyente maximizar la recaudación sujetas a un cierto marco legal, más aún cuando la reducción de la recaudación de los impuestos al comercio exterior impone la necesidad de sustituir esos menores ingresos con recursos provenientes de otros tributos.

En atención a lo indicado en los párrafos anteriores podemos afirmar que el régimen del valor en aduanas y el de precios de transferencia están concebidos con finalidades distintas.

De un lado, el valor en aduanas :

- Está diseñado para establecer la base imponible de los tributos que gravan la importación para consumo y cumple una función de regulación económica como herramienta para asegurar el intercambio comercial en condiciones similares entre los operadores.
- Las Aduanas utilizan el sistema de valoración a fin de neutralizar los efectos de la "subfacturación", a pesar que eso determine un incremento de la base imponible, la finalidad del régimen de valor en aduanas no es la de obtener una mayor recaudación, sino

la de establecer un sistema neutral que busca dar bases seguras al intercambio comercial entre los países con la mirada puesta en el desarrollo de una competencia leal entre los operadores y entre éstos y los productores nacionales.

- Los impuestos que gravan la importación son de realización inmediata, es decir, deben ser cancelados como requisito previo al desaduanamiento de las mercancías.

De otro lado, para el Régimen de Precios de Transferencia :

- Las operaciones de importación constituyen un costo para el importador y por tanto tienen una influencia negativa en la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta, que es un impuesto de periodicidad anual. La incidencia de la determinación del valor en Aduanas sobre el Impuesto a la Renta queda en evidencia en la Declaración Jurada Anual del Impuesto.
- El Régimen de Precios de Transferencia busca que la mayor cantidad de renta se genere en la jurisdicción de la fuente, por lo que lo relevante en este caso es que las importaciones se registren al menor precio posible para obtener la mayor diferencia entre precio de venta y costo, el objetivo es el de maximizar la base imponible.
- Para fines del Impuesto a la Renta se considera que el costo de adquisición de la mercadería importada no puede exceder el importe del valor en aduanas. Es decir, el valor en aduanas es visto como un límite superior susceptible de ser ajustado hacia abajo por la Administración Tributaria.

Adicionalmente, los tipos de incumplimientos, infracciones y delitos que deben enfrentar unos y otros son cualitativamente distintos.

Por esas razones, el intento de utilizar el resultado de la aplicación de los métodos empleados para determinar el valor en aduanas a los fines de control de tributos internos es difícil en atención a la diferente finalidad que persiguen ambos. De esta forma, la determinación de un valor en Aduanas aceptable para la aduana respecto de determinada mercadería de

importación, no condiciona la posible revisión del mismo a los fines de determinación del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, nada impide que los métodos de ajuste de los precios de transferencia puedan ser empleados como un medio de demostrar la admisibilidad del precio declarado ante la Aduana a los fines de considerarlo como valor de transacción en la medida que ellos pueden constar en Acuerdos Anticipados de Precios firmados con la propia Administración Tributaria.

3.3. Comparando las metodologías

En función a la información que hemos presentado en los capítulos I y II sobre los métodos utilizados en la determinación de los precios de transferencia y los usados para la fijación del valor en aduanas encontramos las siguientes diferencias, entre ambos:

a) Las transacciones a las que se puede aplicar la metodología de precios de transferencia pueden agruparse en : transferencias de mercancías, de intangibles (tecnología, marcas, etc.), de servicios y préstamos. Esta gama es mucho más amplia que aquella a la que se aplica la valoración aduanera, que corresponde, en términos generales, a la importación de bienes[52] .

b) En el caso del Perú, el Régimen de Precios de Transferencia se aplica tanto a transacciones nacionales como a transacciones internacionales realizadas entre partes vinculadas o realizadas desde, hacia o a través de territorios de baja o nula imposición. El sistema de valoración aduanera se aplica a importación de bienes y en algunos casos, cuando la comercialización de los bienes está exonerada de todos tributo no se determina el valor porque no habría ningún ajuste que realizar.

---

52 Además del régimen de administración definitiva, existen una variedad de regímenes aduaneros, como por ejemplo: tránsito, transbordo, depósito de aduanas, importación temporal para reexportación en el mismo estado, admisión temporal para perfeccionamiento activo, reposición de mercancías en franquicia.

c) La legislación del Impuesto a la Renta establece supuestos de vinculación que son distintos a los que establece el Acuerdo. En particular, es importante la diferencia en el porcentaje de propiedad de acciones representativas del capital para considerar que existe vinculación, en un caso es de 30% y en el otro de sólo 5%.

d) Los ajustes derivados de la aplicación del Régimen de Precios de Transferencia pueden inclusive ser de correspondencia, involucrando la aceptación por parte de la Administración Tributaria local de ajustes realizados en otras jurisdicciones. Esto no ocurre en el caso de la valoración aduanera en el que el ajuste sólo involucra al importador y no vincula en forma alguna a su proveedor.

e) Para la aplicación de los métodos utilizados para determinar precios de transferencia en algunos casos no se comparan bienes sino empresas o líneas de negocio. Los métodos basados en el reparto de beneficios, lo que buscan son empresas comparables con la finalidad de determinar que el rendimiento obtenido por la empresa analizada está dentro del promedio obtenido en el mercado por empresas que se dedican a la misma actividad o a alguna similar. Esto no ocurre en el caso de la valoración aduanera en la que sólo se comparan bienes.

f) En el caso del Régimen de Precios de Transferencia lo que se determina es un rango de precios considerado como de mercado y no un valor único. En el caso de los métodos para efectos de determinar el valor en Aduanas lo que se determina es un solo precio.

3.4. Tipos de fraude en aduanas

En Aduanas la evaluación de los incumplimientos relacionados al valor de mercancías importadas se realiza de manera sistemática, mediante la agrupación codificada de los mismos en tipos de fraude registrados en el

Sistema Integrado de Fiscalización Aduanera (SIFA), relacionados al valor [53]:

- Declaración indebida del valor
- Valor Fob Unitario menor a la referencia (duda razonable)
- Subvaluación del flete
- Subvaluación del seguro
- Valor FOB afectado por vinculación
- Valor FOB no incluye cánones, regalías y similares
- Valor FOB no incluye gastos de ingeniería
- Valor FOB no incluye adiciones y otros gastos
- Valor FOB incluye descuentos indebidos
- Otros fraudes en valoración

La agrupación codificada y registrada en los sistemas operativos y de fiscalización mejoran la actividad de control, permitiendo reorientar las formas de control y de diseño de estrategias.

Al igual que en tributos internos el proceso de fiscalización en Aduanas tiene 3 etapas:

a) *Planeamiento:* en esta etapa lo fundamental es la recolección de información tanto de fuentes propias como de otras instituciones nacionales e internacionales, el análisis y la evaluación de esos datos para finalmente diseñar las acciones a seguir.

b) *Ejecución:* en Aduanas el proceso de fiscalización puede tener lugar antes (fiscalización previa), durante (fiscalización concurrente) o después (fiscalización posterior) del despacho o sometimiento a algún régimen u operación aduanera.

   - Fiscalización Previa: tiene carácter preventivo y comprende la inspección en preembarque, la inmovilización de carga en zona primaria, las alertas a las aduanas operativas y la verificación del valor por parte del agente de aduana.

---

53 Existen otros tipos de fraude no relacionados al valor, como por ejemplo: incorrecta clasificación arancelaria, incorrecta declaración de origen o incorrecto acogimiento al Régimen de Restitución de Derechos Arancelarios (Drawback), entre otros.

- Fiscalización Concurrente : tiene carácter disuasivo, se realiza en las aduanas operativas durante el proceso de despacho de mercancías y en función al canal asignado: Canal Rojo (reconocimiento físico), Canal Naranja (revisión documentaria) y Canal Verde (no sujeta a reconocimiento o revisión).
- Fiscalización Posterior : Comprende investigaciones, indagaciones, cruces de información y otras actividades de auditoria que se ejecutan después de realizadas las operaciones aduaneras. Esta fiscalización tiene como objetivo comprobar el cumplimiento de las regulaciones tributario - aduaneras de los operadores de comercio exterior que participan en dichas operaciones. En esta fase, se realiza la comprobación del valor mediante una auditoría de valor en la empresa.

c) *Retroalimentación:* se sistematizan los resultados de las etapas anteriores con la finalidad de optimizar el procedimiento de fiscalización.

Esta variedad en la tipicidad de los fraudes que pueden cometer los operadores de comercio exterior difiere sustancialmente de las infracciones y delitos que pueden ocurrir en el campo de los tributos internos, que derivan principalmente del ocultamiento de ingresos o la consignación de pasivos falsos.

Con relación a las infracciones y delitos que tienen su origen en operaciones de comercio exterior es importante indicar que :

1. La existencia de fraudes en Aduanas no necesariamente implican un perjuicio para el fisco en términos de una menor recaudación por tributos internos (aunque sí aduaneros).
2. El cumplimiento de todas las obligaciones en Aduanas no garantiza que los bienes importados no puedan ser usados para generar perjuicios en torno a la recaudación por tributos internos.
3. Las operaciones entre partes vinculadas orientadas a reducir la determinación del Impuesto a la Renta no están íntegramente

relacionadas con el uso de precios de transferencia.

En el siguiente cuadro se presentan algunos situaciones con carácter general:

Cuadro 4. Impuestos entre empresas vinculadas

Supuestos entre empresas vinculadas	Información a considerar	Disponibilidad de la Información
Subvaluación de mercancías en la importación	Los ajustes de valor siempre deben considerar información importante para la determinación de los precios de transferencia, aunque la determinación del valor de mercado en aplicación de los métodos de precios de transferencia no necesariamente va a reflejar los ajustes de Aduanas.	- Importaciones de empresas vinculadas – Formato B de la DUA. - Liquidaciones de cobranza del SIGAD por ajuste de valor. - Resultados de Fiscalización Posterior del SIFA
Sobrevaluación de mercancías en la importación	Si bien esta información no es de importancia para efectos de control aduanero, lo debiera ser en la determinación del Impuesto a la Renta, mas aún si las importaciones están acogidas a determinados tipos de exoneración (códigos liberatorios).	- Importaciones de empresas vinculadas, acogidos a códigos liberatorios - desde el Formato B de la DUA.
Determinación en Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia	Esta información debe considerarse en el control aduanero en tanto sería conveniente una aprobación coordinada a fin de evitar resultados de fiscalización contrapuestos.	Ninguna
Otras situaciones como, por ejemplo, flujo de importación de maquinaria y equipo que entra al país pero luego sale mediante exportación temporal y no cumple con su retorno (la ley prevé que si no retorna automáticamente se vuelve una exportación definitiva).	No hay impuestos que cobrar en Aduanas, salvo multas administrativas, pero casos como éste si deberían ser considerados para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta (se usa depreciación) y la aplicación de la metodología de Precios de Transferencia.	- Importaciones de empresas vinculadas respecto a determinados capítulos del arancel – Formato B de la DUA. - Exportaciones Temporales y Definitivas (SIGAD).

CAPÍTULO 4

INFORMACIÓN OBTENIDA DE LAS OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR

El acápite 1.67 de las Directrices de la OCDE establece que :

"La cooperación entre administraciones tributarias y aduaneras dentro de un país para evaluar los precios de transferencia es cada vez más frecuente y debería ayudar a reducir el número de casos en que la valoración en aduana no es aceptable a efectos fiscales o viceversa. Sería particularmente provechosa una mayor cooperación en el área del intercambio de información, sin que fuera difícil de conseguir en países en los que la administración de los impuestos sobre la renta y de los derechos de aduana ya se ha integrado. Los países que tienen administraciones separadas podrían considerar la modificación de las normas relativas al intercambio de información de tal manera que ésta pueda fluir con mayor facilidad entre las distintas administraciones."

En el caso del Perú, aún está lejos el hecho de aceptar la valoración en aduanas para fines del Impuesto a la Renta en el caso de transacciones entre partes vinculadas, sin embargo, la información obtenida en el proceso de determinación del valor en aduanas es sumamente importante para la correcta aplicación de los métodos de precios de transferencia.

4.1. Información contenida en la Declaración Única de Aduanas (DUA)

La DUA tiene tres partes :

- **Formato A :** Contiene los datos generales del usuario.
- **Formato B :** Se utiliza para la determinación del valor en aduanas por cada tipo de mercancía.

Transferencia se puede realizar una aproximación a ellos en función de la información correspondiente a cuatro variables:

- Empresas que realizan operaciones de importación.
- Empresas que realizan operaciones de exportación.
- Empresas que tienen entre sus accionistas por lo menos a un no domiciliado.
- Empresas que realizan pagos a no domiciliados deducibles para efectos de la determinación de la renta neta.

En el siguiente cuadro se puede observar la información correspondiente al decil de contribuyentes con mayores ventas (22 848 contribuyentes) según la información consignada en la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio fiscal 2004 . La información de este decil ha sido nuevamente dividida en deciles y se pueden verificar los siguientes hechos :

- El decil de contribuyentes con mayores ventas concentra a los contribuyentes que durante el 2004 realizaron el 95,9% del total de importaciones y el 98,7% del total de exportaciones.
- El 1% de los contribuyentes con mayores ventas concentra el 82,5% del total de importaciones y el 92,3% del total de exportaciones.
- Los contribuyentes ubicados en el decil de mayores ventas, en el 2004 tuvieron ventas que van desde a S/. 12,7 millones S/. 6 055,2 millones.

Cuadro 6. Concentración de ventas o ingresos por deciles de contribuyentes sólo para el 10% de contribuyentes con mayores ventas o ingresos netos - 2004 1/

CONCENTRACIÓN DE VENTAS O INGRESOS POR DECILES DE CONTRIBUYENTES
SÓLO PARA EL 10% DE CONTRIBUYENTES CON MAYORES VENTAS O INGRESOS NETOS - 2004 1/

		VENTAS	RANGO		ACCIONISTAS 3/		PAGOS A NO DOMICILIADOS 4/		
DECIL	CANTIDAD	PROMEDIO 2/ S/.	DESDE S/.	HASTA S/.	CANTIDAD	%	CANTIDAD	SUMA S/.	%
I	2,285	921,436	860,527	986,198	60	1.27%	11	2,214,653	0.04%
II	2,285	1,058,425	986,213	1,137,591	65	1.38%	15	11,275,289	0.20%
III	2,285	1,233,585	1,137,694	1,344,488	79	1.67%	17	2,269,167	0.04%
IV	2,285	1,479,473	1,344,511	1,627,160	82	1.74%	17	3,437,979	0.06%
V	2,285	1,814,776	1,627,188	2,031,824	108	2.29%	31	10,198,771	0.18%
VI	2,285	2,322,416	2,031,957	2,658,877	126	2.67%	29	11,716,355	0.21%
VII	2,285	3,141,909	2,659,352	3,721,470	153	3.24%	69	27,897,535	0.49%
VIII	2,285	4,606,378	3,721,494	5,851,395	224	4.74%	95	43,727,755	0.77%
IX	2,284	8,473,022	5,851,810	12,648,541	322	6.81%	193	183,314,034	3.21%
X	2,284	88,280,694	12,650,447	6,055,248,692	761	16.10%	687	5,365,771,919	94.08%
TOTAL	22,848				1,980	41.90%	1,164	5,661,823,457	99.27%

1/ Representan al 10% del total de contribuyentes que declararon las mayores ventas o ingresos netos mayores en el año 2004, entre aquellos que declararon cifras mayores a cero.
2/ Casilla 463 del formulario 654 - Ventas o Ingresos Netos del ejercicio 2004.
3/ Contribuyentes que declaran tener accionistas no domiciliados. Información de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría - 2004.
4/ Información de pagos a no domiciliados declarada a título informativo en la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría - 2004.

Esta elevada concentración nos lleva a afirmar que es en el decil de mayores ventas que se tienen que enfatizar los esfuerzos de fiscalización de precios de transferencia (2 284 contribuyentes), a partir de la información con la que dispone Aduanas y de la que se obtenga en función del cumplimiento de las obligaciones formales del Régimen de Precios de Transferencia.

Estos hechos se ven reforzados con la información que se presenta en el mismo cuadro y que muestra que los contribuyentes que están dentro del decil con mayores ventas concentra :

- El 99,3% de los pagos realizados a no domiciliados deducibles para la determinación de la renta neta[56].
- El 41,9% de las empresas que tienen accionistas residentes en el exterior.

En el caso de pagos realizados a no domiciliados al igual que en el de importaciones y exportaciones la concentración está en el decil X (que representa el 1% del total de contribuyentes que declararon ventas mayores a cero en el ejercicio); estas empresas representan el 94% del total de pagos realizados a no domiciliados.

Estas cifras son importantes porque comprueban que los contribuyentes sujetos al ámbito de aplicación de precios de transferencia en operaciones internacionales son un número reducido y representan una alta proporción de las ventas y por tanto de la recaudación. En estas condiciones, el cruce de información entre aquello que contiene la base de datos de aduanas y lo que se obtenga de la declaración jurada informativa de precios de transferencia no debe ser una tarea compleja.

---

[56] En el formulario de Declaración Jurada de Impuesto a la Renta se solicita información de los pagos realizados a no domiciliados durante el ejercicio. En este caso, el contribuyente debe indicar el tipo de pago (actividades de seguros, regalías, asistencia técnica, alquiler de naves o aeronaves, servicios digítales, cesión de derechos de retransmisión televisiva, etc.), identificar al beneficiario del pago y su país de procedencia.

CONCLUSIONES

1. Aún esta lejos el hecho de aceptar la valoración en aduanas para fines del Impuesto a la Renta, en el caso de transacciones entre partes vinculadas, sin embargo, la información obtenida en el proceso de determinación del valor en aduanas, sobre todo si se determinara importantes montos de ajustes de valor de mercancías, es importante para la correcta aplicación de los métodos de precios de transferencia.

2. La metodología de precios de transferencia es una de las principales herramientas con que cuentan los Estados para la defensa de la recaudación del Impuesto a la Renta. A pesar que no existen estadísticas que señalen cuál es exactamente el porcentaje que representa el comercio intrafirma con relación al total del comercio mundial, las estimaciones más conservadoras señalan que representa aproximadamente el 30%. Si se toma en cuenta que de las 100 economías más grandes del mundo, 51 son corporaciones y sólo 49 son países, se puede deducir con claridad la importancia del tema en la medida que estas corporaciones tienen incentivos para minimizar sus pagos por concepto de Impuesto a la Renta a nivel mundial, localizando los resultados de sus operaciones en países o territorios en los que las tasas del impuesto son menores.

3. En la Ley se establece que el contribuyente debe aplicar el método de precios de transferencia más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación, debiendo elegir entre los seis que la ley señala. Por el contrario, para establecer el valor en aduanas, el Acuerdo del Valor de la OMC prevé una estricta prelación en el uso de los métodos de valoración, sólo se recurre a los métodos secundarios de valoración cuando no sea posible usar el primer método y el uso de los demás va descartándose en forma sucesiva.

4. La información con la que cuenta Aduanas puede ser muy útil en la determinación de comparables para la utilización de los métodos

de precios de transferencia en la medida en que está referida a las condiciones que se deben analizar para saber si dos operaciones son comparables.

5. En el caso de la valoración aduanera, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En esta situación, el Acuerdo del Valor de la OMC prevé examinar las circunstancias de la venta y se acepta el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio.

6. Los servicios de aduanas en el mundo tienen que cumplir tres roles fundamentales: 1) ser fuente de recursos para el Estado, en el sentido de asegurar la correcta recaudación de ingresos fiscales, 2) facilitar el comercio exterior y asegurar la competencia leal entre los operadores del mismo, y 3) proteger a la población en cuanto al control de mercancías que ingresan al país y que pueden afectar la salud, la seguridad pública y la ecología. La primera de estas funciones está perdiendo importancia en la medida que el libre comercio se extiende. En contraposición, la administración de tributos internos tiene como objetivo principal y excluyente maximizar la recaudación sujeta a un cierto marco legal, más aun cuando la reducción de la recaudación de los impuestos al comercio exterior impone la necesidad de sustituir esos menores ingresos con recursos provenientes de otros tributos.

7. Existen elementos que podrían llevar a pensar que es posible una aplicación convergente entre los métodos de valoración aduanera y los de precios de transferencia, entre otros podemos citar los siguientes: a) en ambos sistemas juega un papel central el mercado, b) ambos se aplican a operaciones internacionales, c) los sistemas de valoración han sido creados con prescindencia del hecho de que existen intereses contrapuestos, entre la administración de tributos internos y la de tributos aduaneros, d) en muchos países, la administración de tributos internos y de los tributos aplicables a las operaciones de comercio exterior está a cargo de la misma institución, e) los métodos

de precios de transferencia basados en la transacción guardan cierta similitud con los métodos de determinación del valor en aduanas.

8. El régimen del valor en aduanas y el de precios de transferencia están concebidos con finalidades distintas. El primero está concebido para establecer la base imponible de los tributos que gravan la importación para consumo y cumple una función de regulación económica como herramienta para asegurar el intercambio comercial en condiciones similares entre los operadores de comercio exterior. El segundo se preocupa por: a) los procedimientos o métodos a utilizar para valorar este tipo de operaciones, b) cómo evitar el desplazamiento de beneficios o bases imponibles del país de la fuente al de residencia del inversor, o a un tercer país, c) cómo evitar situaciones de doble imposición internacional en los casos de ajuste unilateral de los precios de transferencia y d) cómo resolver los problemas de seguridad jurídica para las empresas afectadas por estas operaciones vinculadas internacionales, en las que generalmente no existe una regla de valoración única, por lo que siempre hay duda respecto del valor a tener en cuenta por la Administración Tributaria.

9. Los tipos de fraude en Aduanas vinculados al valor son distintos a los vinculados con la aplicación del Impuesto a la Renta, por ejemplo, a) incorrecta declaración del valor, b) subfacturación c) doble facturación, d) no pago de regalías, e) incorrecta declaración del valor del flete, f) incorrecta declaración del valor del seguro.

10. En el Perú, el 1% del total de contribuyentes, que realiza las mayores ventas, concentra una elevada proporción de las operaciones de comercio exterior (importaciones y exportaciones) y de los pagos realizados a no domiciliados deducibles para el cálculo de la renta neta.

11. Con relación a la metodología de determinación del valor en aduanas y la del Régimen de Precios de Transferencia se ha llegado a las siguientes conclusiones :

a) En el caso del Perú, el Régimen de Precios de Transferencia se aplica tanto a transacciones nacionales y transacciones internacionales realizadas entre partes vinculadas o realizadas desde, hacia o a través de territorios de baja o nula imposición. El sistema de valoración aduanera se aplica a importación de bienes y en algunos casos, cuando la comercialización de los bienes está exonerada de todos tributo no se determina el valor porque no habría ningún ajuste que realizar.

b) La legislación del Impuesto a la Renta establece supuestos de vinculación que son distintos a los que establece el Acuerdo del Valor de la OMC. En particular, es importante la diferencia en el porcentaje de propiedad de acciones representativas del capital para considerar que existe vinculación, en un caso es de 30% y en el otro sólo de 5%.

c) Los tributos aplicables a las operaciones de comercio exterior son de realización inmediata y el Impuesto a la Renta es de periodicidad anual. La incidencia de la determinación del valor en Aduanas sobre el Impuesto a la Renta queda en evidencia en la Declaración Jurada Anual del Impuesto.

d) Los ajustes derivados de la aplicación del Régimen de Precios de Transferencia pueden inclusive ser de correspondencia, involucrando la aceptación por parte de la Administración Tributaria local de ajustes realizados en otras jurisdicciones. Esto no ocurre en el caso de la valoración aduanera en el que el ajuste sólo involucra al importador y no vincula en forma alguna a su proveedor.

e) Para la aplicación de los métodos utilizados para determinar precios de transferencia en algunos casos no se comparan bienes sino empresas. Los métodos basados en el reparto de beneficios, lo que buscan son empresas comparables con la finalidad de determinar que el rendimiento obtenido por la empresa analizada está dentro del promedio obtenido en el mercado por

empresas que se dedican a la misma actividad o a alguna similar. Esto no ocurre en el caso de la valoración aduanera en el que sólo se comparan bienes.

f) En el caso del Régimen de Precios de Transferencia lo que se determina es un rango de precios considerado como de mercado y no un valor único. En el caso de los métodos para efectos de determinar el valor en Aduanas lo que se determina es un solo precio.

RECOMENDACIONES

1. Uniformizar las disposiciones relativas a los supuestos en los que se consideran que existe vinculación, optimizando los supuestos contenidos en el Reglamento de la Ley.
2. Establecer un procedimiento para que la información de las transacciones con partes vinculadas contenida en el Formato B de la DUA, en particular en lo relativo a las "condiciones de la operación" pueda ser aprovechada por la unidad de tributos internos que se encargara de la planificación de las acciones de control en materia de Precios de Transferencia.
3. La detección de importantes ajustes de valor de mercancías por parte de Aduanas, en operaciones entre partes vinculadas, debe ser un indicador de riesgo a tener en cuenta para la programación de fiscalizaciones por precios de transferencia.
4. Enfatizar los esfuerzos de fiscalización de precios de transferencia en el 1% de los contribuyentes que concentran las mayores ventas, en cada ejercicio, a partir de la información de la que dispone Aduanas y de la que se obtenga en función del cumplimiento de las obligaciones formales del Régimen de Precios de Transferencia.
5. En la medida que en el Perú las funciones correspondientes a la administración de tributos internos y aduaneros está a cargo de una sola institución debe promoverse las fiscalizaciones conjuntas tratándose de operaciones entre partes vinculadas.
6. Es imprescindible desarrollar programas de extracción de la información con la que cuenta Aduanas que permitan darle un uso adecuado, las bases de datos ya existen lo que faltan son las rutinas que permitan que esos datos puedan ser adecuadamente aprovechados.

7. Es importante formar profesionales que tengan conocimientos tanto de tributos internos como aduaneros, que puedan llevar a cabo un análisis técnico de la información y seleccionar adecuadamente a los contribuyentes sobre los cuales se debe realizar acciones conjuntas de fiscalización, aprovechando el hecho que en el Perú las funciones de la administración de tributos internos y aduaneros están integradas.

ANEXO 1

Condiciones de la transacción[57]*:*

En este rubro, la información se solicita en forma de preguntas que el importador debe responder, tales como:

7.1. ¿Existe vinculación entre el importador y el proveedor extranjero?

7.2. ¿Ha influido la vinculación en el precio de las mercancías importadas?

7.3. ¿Se aproxima mucho el valor de transacción de las mercancías importadas a un valor de los mencionados en el artículo 1.2.b) del Acuerdo del Valor de la OMC?

7.4 ¿Puede usted disponer libremente de las mercancías importadas, sin restricciones para su cesión o utilización, de acuerdo a lo señalado en el artículo 1.1.a) del Acuerdo del Valor de la OMC?

7.5. La venta o el precio de las mercancías importadas ¿depende de condiciones o contraprestaciones, con relación a dichas mercancías?

7.6. ¿Puede determinarse el valor de las condiciones o contraprestaciones?

7.7. ¿Existen pagos indirectos por las mercancías importadas?

7.8. ¿Existen descuentos retroactivos?

7.9. ¿Existen Cánones y Derechos de Licencia (Regalías) relativos a las mercancías importadas que el importador está obligado a pagar, directa o indirectamente, como condición de la venta?

7.10. ¿Está la venta condicionada por un acuerdo según el cual, después de la nacionalización, una parte del producto de la reventa, cesión

[57] Tanto en este punto como en el siguiente la información se presenta con la misma numeración y en el mismo orden en el que aparece en la DUA.

o utilización posterior de las mercancías importadas, revierte directa o indirectamente al proveedor?

7.11. Además de la factura comercial ¿existe un contrato relativo a las mercancías importadas?

7.12. ¿Es un contrato global de suministro de larga duración?

7.13. ¿Contiene el contrato alguna cláusula de revisión del precio?

7.14. ¿Es usted intermediario y está importando a solicitud de su cliente?

7.15. ¿Es diferente el valor asignado por la empresa verificadora al de los documentos comerciales de la transacción?

Determinación del valor

8.1. Base de cálculo

8.1.1 Precio Neto según factura, se consigna el valor de la factura comercial según el Incoterm[58] pactado.

8.1.6 Otros

Consignar el importe acumulado de los siguientes gastos:

1. El monto adicional generado en la última venta (ventas sucesivas).
2. La diferencia entre el flete del documento de transporte y el de la factura (si el flete realmente pagado o por pagar es el del documento de transporte y es mayor al flete de la factura).
3. La diferencia entre el seguro indicado en la póliza y el de la factura (si el seguro realmente pagado o por pagar es el de la póliza y es mayor al seguro de la factura).

---

58 La expresión INCOTERMS procede de la contracción de las palabras inglesas "INternacional COmmerce TERMS" y se traducen como Reglas Internacionales Comerciales para la interpretación de los términos de entrega, precisión del momento en que se transmite el riesgo del vendedor al comprador y determinación de quiénes asumen los costos adicionales en la ejecución de la compraventa internacional y el trámite de documentos.

4. El monto adicional generado por la declaración voluntaria de un valor mayor al facturado, por parte del importador.
5. El valor asignado por el Despachador de Aduana, conforme a lo establecido en el Procedimiento Específico de "Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC" INTA-PE.01.10a para el caso de suministros gratuitos (regalos, obsequios, muestras u otros similares).
6. Otros gastos que formen parte del Valor en Aduana, no incluidos en la factura comercial y no detallados en otras casillas.

8.2. Adiciones

En esta sección se consignan los importes no incluidos en 8.1.1 y que están a cargo del importador :

8.2.1. Comisiones, corretajes, excepto las comisiones de compra.

Se indica el importe de las comisiones de venta pagadas directamente al agente o representante del proveedor y los gastos de corretaje.

8.2.2. Envases y Embalajes.

Referido a envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías importadas. En los gastos de embalaje también se debe incluir mano de obra, materiales y otros conexos.

8.2.3. Bienes y Servicios suministrados por el importador, gratuitamente o a precio reducido y utilizados en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas.

8.2.3.1. Materiales, componentes, piezas, partes, elementos y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.

8.2.3.2. Herramientas, matrices, moldes y objetos similares utilizados para la producción de las mercancías importadas.

8.2.3.3. Materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.

8.2.3.4. Trabajos de ingeniería, de desarrollo, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del Perú y necesarios para la producción de las mercancías importadas.

8.2.4. Cánones y Derechos de Licencia

Si respondió afirmativamente la casilla 7.9 indique el total correspondiente a las mercancías importadas, o un valor estimado de acuerdo a las condiciones del contrato.

8.2.5. Cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior directa o indirecta que revierta al vendedor.
Si respondió afirmativamente la casilla 7.10 indique el total correspondiente a las mercancías importadas, que revierten al proveedor extranjero.

8.3. Gastos de transporte

8.3.1. Gastos de transporte desde el lugar de embarque hasta el lugar de importación.

Se entiende por lugar de importación a la Aduana de nacionalización. Se declaran los gastos realmente pagados o por pagar, ya sea que estén consignados en la factura comercial, en el documento de transporte o en ambos.

En caso de estar consignados en ambos documentos pueden presentarse las siguientes situaciones:

1. Si el flete realmente pagado o por pagar es el del documento de transporte y es mayor al flete de la factura, entonces se consigna la diferencia en 8.1.6.
2. Si el flete realmente pagado o por pagar es el del documento de transporte y es menor al flete de la factura, entonces se consigna la diferencia en 8.5.5.
3. Si el importador traslada las mercancías por sus propios medios,

debe informar al Despachador de Aduana tal condición, para que éste consigne la tarifa normalmente aplicable en el Ejemplar A.

8.3.2. Gastos de carga, descarga, manipulación en destino y otros gastos de entrega hasta el lugar de importación.

Estos gastos se consignan siempre que estén distinguidos en la factura comercial o en el documento de transporte.

8.4. Total gastos de seguro

En el caso de mercancías aseguradas se consigna el gasto de seguro realmente pagado o por pagar, esté consignado en la factura comercial, en la póliza de seguro o en ambos.

En caso de estar consignado en ambos documentos pueden presentarse las siguientes situaciones:

1. Si el seguro realmente pagado o por pagar es el de la póliza de seguro y es mayor al seguro de la factura, entonces se consigna la diferencia en 8.1.6.
2. Si el seguro realmente pagado o por pagar es el de la póliza de seguro y es menor al seguro de la factura, entonces se consigna la diferencia en 8.5.5.

En el caso de mercancías parcialmente aseguradas, se consigna el gasto de seguro correspondiente sólo a la parte asegurada, con las consideraciones señaladas en el párrafo precedente. El importador debe proporcionar al Despachador de Aduana los montos e ítems asegurados, para su envío por Teledespacho en el Ejemplar A y la aplicación de la Tabla de Porcentajes Promedio de Seguro a las mercancías no aseguradas.

En el caso de mercancías no aseguradas, no consignará ningún monto. El importador debe informar al Despachador de Aduana tal condición para la aplicación de la Tabla de Porcentajes Promedio de Seguro en el Ejemplar A.

8.5. DEDUCCIONES Importes incluidos en 8.1.1

Estos importes se consignan si están incluidos y se distinguen en la factura comercial o si el importador puede demostrar, con documentos complementarios, que tales importes están incluidos en el 8.1.1.

8.5.1. Gastos de Entrega posteriores a la Importación.

Se refiere a los gastos de transporte de la mercancía y otros conexos, ulteriores a la importación.

8.5.2. Gastos de construcción, armado, instalación, montaje, mantenimiento y asistencia técnica realizados después de la importación.

Gastos necesarios para poner en operación la mercancía importada. Este rubro debe tomarse en cuenta, entre otros casos, cuando se trate de maquinarias o equipos.

8.5.3. Derechos de Aduana y otros tributos.

Indicar el importe referido a los derechos e impuestos aplicados en el Perú.

8.5.4. Intereses.

Referido a los intereses devengados en virtud de un acuerdo de financiamiento concertado por el comprador, relativo a la compra de las mercancías importadas.

8.5.5. Otros Gastos.

Consignar el importe acumulado de los siguientes gastos:

1. El valor del software no imponible.
2. El monto diferencial generado en la última venta (ventas sucesivas).
3. La diferencia entre el flete del documento de transporte y el de la factura (si el flete realmente pagado o por pagar es el del documento de transporte y es menor al flete de la factura),
4. La diferencia entre el seguro indicado en la póliza y el de la factura (si el seguro realmente pagado o por pagar es el de la póliza y es menor al seguro de la factura),
5. Otros gastos que no formen parte del valor en Aduana.

BIBLIOGRAFÍA

ANDERSON, Sarah; CAVANAGH, John. *Top 200 The Rise of Corporate Global Power.* Washington: Institute for Policy Studies, 2000.

BARBOSA MARIÑO, Juan David. *El régimen de precios de transferencia en Colombia un análisis de su desarrollo, del principio de plena competencia y de la vinculación económica.* Bogotá: Vniversitas, 2006.

BARREIRA, Enrique. *El Valor en Aduanas y los precios de transferencia en las transacciones internacionales entre empresas: dos enfoques ante un mismo fenómeno.* Asociación Argentina de Estudios Fiscales. www.aaef.org.ar.

BETTINGER BARRIOS, Herbert. *Precios de Transferencia sus efectos fiscales.* Mexico: Ediciones Fiscales ISEF, 2002.

BLAISE PHILIPPE, Chaumont. "El control del valor de las transacciones internacionales (valoración aduanera y precios internacionales)". 35 Asamblea General del CIAT: *La función de fiscalización de la administración tributaria y el control de la evasión.* Santiago de Chile: CIAT, 2001.

COMUNIDAD ANDINA. Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio. Decisión 571*: Manual de Instrucción sobre valoración aduanera.* Lima: CAN, 2004.

CORDÓN EZQUERO, Teodoro. *Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia.* Asociación Argentina de Estudios Fiscales. www.aaef.org.ar.

D'ARRIGO G., Carlos M. *Régimen Venezolano de Precios de Transferencia. Venezuela:* Legis Editores, 2003.

DELOITTE TOUCHE Tohmatsu. *Review and Comparison of Transfer Pricing Regulations in Latin America, The United States and OECD*

Guidelines. México: Instituto para la Integración de América Latina y el Caribe, 2001.

_____.*Strategy Matrix for Global Transfer Pricing* – Comparison of Methods, Documentation, Penalties and Other Issues. 2003.

DURAN LIMA, José E.; VENTURA-DIAS Viviane. "Comercio Intrafirma: concepto, alcance y magnitud". *Serie Comercio Internacional Nº 44.* Santiago de Chile: *CEPAL,* 2003.

ERNST & YOUNG. Transfer Pricing Global Reference Guide 2003.

GABET, Maité. "El control de precios de transferencia". *Conferencia Técnica CIAT: Aspectos claves en las acciones de control de las administraciones públicas.* Lisboa: CIAT, 2003.

INSTITUTO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA. *Implementación del Acuerdo del Valor* : Perú. Lima: IATA-SUNAT, 2006.

LATAPI RAMÍREZ, Mariano. Manual de Precios de Transferencia: su aplicación práctica. México: Tax Editores Unidos S.A. de C.v., 2002.

MUÑOZ SALGADO, Silvia. "Precios de transferencia en el Perú: Algunas reflexiones sobre el ámbito de aplicación. *Revista Análisis Tributario Nº 220 y 221.* Lima: AELE, 2006.

OCDE. *Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.* Traducido por el Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2002.

RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio. *Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y su implicancia para España.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1998.

RUBIO GUERRERO, Juan José. *Una Revisión de la Experiencia Internacional sobre la Aplicación de los Precios de Transferencia y sus Implicaciones para España.* Instituto de Estudios Fiscales. Papeles de

Trabajo Nº 15/98. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1998.

SALCEDO GABRIELLI, Claudio. *Transfer Pricing : Revisión de la Experiencia Chilena.* Santiago de Chile: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2005.

SANDOVAL AGUILAR, Luis Alberto. *Derecho Tributario Aduanero, Valor en Aduana y su aplicación en el Perú.* Editora Normas Legales S A C. Lima: Editora Normas Legales S.A.C., 2006.

SERRANO ANTÓN, Fernando *(Director). Fiscalidad Internacional Segunda Edición.* Centro de Estudios Financieros. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2004.

ZUNINO, Gustavo. *Procedimiento Fiscal y Aduanero, Simetrías y Diferencias.* Asociación Argentina de Estudios Fiscales. www.aaef.org.ar.