

# Caso de estudio aprobado por la Organización Mundial de Comercio en materia de valoración aduanera y precios de transferencia



84

Es necesario reconocer el enorme esfuerzo que ha realizado la Organización Mundial de Comercio (OMC) al emitir las guías respecto del reconocimiento de los precios de transferencia en el valor en aduana de las mercancías. Aunque las mismas resultan aún insuficientes, es un buen inicio para lograr cierto grado de convergencia entre dichos ámbitos y que se reconozcan los efectos de los estudios de precios de transferencia en la definición de la influencia que puede tener la vinculación aduanera en el valor de transacción de las mercancías y del impacto que los ajustes de precios de transferencia pueden generar en el valor en aduana de las mercancías

 NATERA

C.P. Luis Eduardo Natera  
Niño de Rivera, Socio de  
Natera Consultores, S.C.



## INTRODUCCIÓN

**D**el 18 al 22 de abril de 2016 se realizó la 42a. Sesión del Comité Técnico de Valoración Aduanera (TCCV, por sus siglas en inglés) de la OMC, la cual tuvo lugar en Bruselas, Bélgica. Durante esta sesión, un importante instrumento en materia de valoración aduanera fue finalizado.

Este nuevo instrumento contiene un caso de estudio sobre el uso de la documentación de precios de transferencia como soporte para la valoración aduanera. Éste es un paso importante para lograr una adecuada coordinación entre estas dos áreas.

Tal como se comentó en un artículo anterior,<sup>1</sup> las Guías emitidas se refieren a la relación que guardan los temas de valoración aduanera y los precios de transferencia.

Asimismo, esas pautas tienen el propósito de apoyar a los funcionarios responsables de la política fiscal en materia de aduanas, y a los auditores que controlan y revisan el correcto cálculo del valor en aduana de las mercancías que se determinan entre empresas integrantes de grupos multinacionales; aunque también recomiendan su lectura al sector privado y a las administraciones tributarias involucradas en el tema.

Por su parte, los beneficios que se vislumbran con la emisión de estas Guías, así como de los casos prácticos propuestos, son: proporcionar mayor certeza a los gobiernos y las empresas; dirigir los esfuerzos hacia un enfoque más consistente, y propiciar una determinación más precisa de las contribuciones en materia aduanera. También, se pueden reducir las cargas administrativas y costos de cumplimiento si los países involucrados se deciden finalmente por adoptar enfoques y medidas de simplificación de manera conjunta.

Recordemos que el TCCV de la OMC, ha confirmado el principio básico de que la documentación de precios de transferencia puede ser una herramienta importante para dar información muy valiosa en la materia de valoración aduanera al analizarla y utilizarla caso por caso.

En consecuencia, la OMC emitió una Guía a las Aduanas respecto a la forma de utilizar e interpretar la información que se presenta en los análisis de precios de transferencia.

## **ANÁLISIS Y CONSIDERACIONES SOBRE EL CASO DE ESTUDIO RECIENTEMENTE APROBADO POR EL TCCV DE LA OMC**

El TCCV describe un caso en el cual se analiza la influencia que puede ejercer sobre el precio pactado el hecho de que la transacción se realice entre partes vinculadas. Las autoridades aduaneras tomaron en cuenta la información contenida en un estudio de

precios de transferencia proporcionado por una de las partes involucradas, basado en el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (MTUO).

Se aclara que el caso de estudio no indica, implica o establece alguna obligación por parte de las autoridades aduaneras respecto a la utilización de las Guías de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y de los documentos derivados de su aplicación, en lo referente a la interpretación y aplicación del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC.

### **A. Planteamiento del caso**

El caso de estudio plantea la existencia de la compañía XCO, una manufacturera residente en el país X, que vende relés a su subsidiaria ICO (controlada al 100%), que es una compañía distribuidora en el país I. Por su parte, ICO no adquiere productos de vendedores independientes y XCO no vende artículos idénticos o similares a partes independientes.

La compañía ICO ha declarado el valor en aduanas de sus mercancías basado en su valor de transacción, el cual es obtenido de las facturas comerciales que se utilizan en las transacciones celebradas, mismas que han sido presentadas ante la Aduana del país I. En las mencionadas transacciones, no se identifican circunstancias especiales, en los términos del artículo 1, sub-párrafos (a) - (c) del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC.

Las autoridades aduaneras del país I deciden una revisión respecto de las circunstancias que rodean a la transacción celebrada entre partes vinculadas, en atención al artículo 1.2., debido a que existen dudas en cuanto a la determinación del precio.

Por su parte, la empresa ICO no ha proporcionado prueba alguna de valores criterio que demuestre –en primera instancia– que la relación entre las partes involucradas en la transacción no ha influido en el precio establecido, en los términos del artículo 1.2 (b) y (c).

En respuesta a la solicitud de información efectuada, la compañía ICO proporciona a las autoridades

<sup>1</sup> Véase Natera Niño de Rivera, Luis Eduardo. “Guías de la OMC sobre valoración aduanera y precios de transferencia” **PUNTOS FINOS** No. 242. Septiembre 2015. Pág. 122

aduaneras del país I, un estudio de precios de transferencia, preparado de conformidad con las Guías de Precios de Transferencia emitidas por la OCDE.

El estudio de precios de transferencia presenta la siguiente información:

- La parte examinada es la compañía ICO, bajo el método de MTUO.
- El margen operativo por la distribución de los relés que presenta la compañía ICO en su estudio de precios de transferencia es del 2.5% (ubicándose dentro del rango de valores de mercado). El margen mencionado se calculó con base en los datos siguientes:

Ventas	\$100.00
Costo de ventas	82.00
Utilidad bruta	18.00
Gastos de operación	15.50
<b>Utilidad de operación</b>	<b>2.50</b>

- Se identificaron ocho empresas comparables independientes, distribuidoras de bienes similares a ICO que operan en el país I. Estas compañías comparables comercializan mercancías de la misma especie o clase, en el mismo periodo de tiempo. Las funciones desempeñadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados son sustancialmente similares a los de ICO.
- El indicador de utilidad aplicado es el margen operativo para distribución (utilidad operativa/ventas netas).
- Se utilizaron bases de datos públicas para obtener la información de las compañías comparables.
- El rango de valores de mercado que se calcula en el estudio de precios de transferencia va del 0.64 al 2.79%, con una mediana del 1.93%.
- El estudio de precios de transferencia ha sido revisado y aprobado por las autoridades fiscales de los países I y X, mediante un Acuerdo Anticipado de Precios Bilateral (BAPA, por sus siglas en inglés). En este Acuerdo se concluye que el margen de utilidad de operación que obtiene ICO es acorde con los que obtienen empresas independientes (en el sector industrial de aparatos eléctricos, de

componentes y accesorios electrónicos) en operaciones comparables.

- ICO determinó que no era necesario realizar los ajustes previstos en el artículo 8 del Acuerdo de Valoración de la OMC al precio pagado o por pagar. Además, tampoco realizó ajuste alguno para efectos fiscales.
- Se puede advertir de la documentación e información presentada, que ICO fija sus precios de venta de manera que permiten a la empresa obtener un beneficio económico (utilidad de operación) acorde al que obtienen empresas independientes. El precio pagado o por pagar a XCO no ha sufrido cambios significativos a lo largo del año analizado.

La cuestión relevante en este caso es: ¿el estudio de precios de transferencia presentado en este caso por la compañía ICO proporciona información que permita a las autoridades aduaneras del país I llegar a una conclusión sobre si la vinculación entre las partes ha influido o no, en el precio realmente pagado (o por pagar) por las mercancías importadas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 del Acuerdo de Valoración Aduanera?

### B. Análisis del caso

La manera en la cual el TCCV analiza el caso, se puede resumir en los siguientes puntos:

- De conformidad con el artículo 1 del Acuerdo de Valoración Aduanera, un valor de transacción es aceptable como valor en aduana cuando, existiendo vinculación entre el comprador y el vendedor, ésta no influye en el precio pagado o por pagar.
- En el artículo 1.2. del Acuerdo se prevén dos medios para establecer si se puede aceptar el valor de transacción en el caso de que la Aduana tenga dudas sobre la validez de dicho precio:
  - 1) Se deben examinar las circunstancias de la venta para establecer si la vinculación ha influido en el precio (artículo 1.2.a).
  - 2) El importador demuestra que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los tres valores criterio, previstos (artículo 1.2.b).<sup>2</sup>

<sup>2</sup> En el caso de estudio se establece que ICO no presentó información alguna respecto de estos valores

- La Aduana procedió a examinar las circunstancias de la venta, analizando los elementos pertinentes de la transacción, entre ellos la manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la forma en la cual se haya fijado el precio de la transacción.
- De la información proporcionada por ICO, se advierte que XCO no vende mercancías idénticas o similares a compradores independientes. En consecuencia, ICO no puede demostrar que el precio se fijó del mismo modo en que se hace para las ventas a partes no vinculadas.<sup>3</sup>
- En el proceso de análisis de las circunstancias de la venta, al determinar si el precio se había calculado conforme a las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción correspondiente,<sup>4</sup> la Aduana tomó en cuenta la información contenida en el estudio de precios de transferencia presentado por ICO.
- Del análisis de la información utilizada en la elaboración del estudio de precios de transferencia se aceptan las condiciones siguientes:
  - 1) La cifra correspondiente a las ventas de ICO es aceptable, puesto que únicamente vende a partes independientes (lo cual implica que se trata de precios pactados a valores de mercado).
  - 2) El rubro de gastos de operación también es aceptable, puesto que se determina que ICO paga esos gastos a partes independientes también (situación que implica que son valores de mercado y que no se han pagado en beneficio del vendedor).
  - 3) Las conclusiones del estudio de precios de transferencia confirman que el margen de utilidad operativa obtenido por ICO se encuentra dentro del rango determinado de valores de mercado, el cual se obtiene de distribuidores comparables independientes.
  - 4) El método utilizado valida las condiciones de mercado del precio de adquisición (pagado o por pagar) de las mercancías que son vendidas por XCO a ICO.
- El análisis funcional realizado reveló que no existen diferencias significativas en cuanto a las funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos

utilizados por ICO, respecto de los comparables independientes identificados. Adicionalmente, se observó un nivel adecuado de similitud de los productos comercializados por las empresas analizadas (mercancías de la misma especie o clase).

- Dado que todas las empresas comparables venden mercancías de la misma especie o clase, en el mismo territorio geográfico, el estudio de precios de transferencia respalda la conclusión de que el precio acordado entre ICO y XCO, se determinó de conformidad con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción correspondiente.

Con base en la información obtenida y los puntos anteriores, la Aduana concluyó que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.2.a) del Acuerdo de Valoración, la vinculación existente entre las ICO y XCO, no había influido en el precio (pagado o por pagar).

### C. Consideraciones sobre el caso de estudio

El caso de estudio presenta un buen ejemplo de la manera en la cual un estudio de precios de transferencia puede ser utilizado por las autoridades aduaneras cuando revisen transacciones celebradas entre partes relacionadas (vinculadas para efectos aduaneros).

Los supuestos específicos que considera el caso son muy particulares, simples y enfocados a ciertas preocupaciones o posiciones que se desean considerar en las revisiones por parte de las autoridades.

Podemos observar que en el caso de estudio se aplica el método MTUO, tomando comparables que operan en el mismo país que el distribuidor ICO, y respecto de bienes similares.

Lo anterior nos deja ver una postura sencilla de este tipo de situaciones, sin abordar problemas prácticos comunes, como pueden ser los de *comparables extranjeros* (situación que se presenta ordinariamente en los estudios de precios de transferencia de empresas que operan en México) o los *comparables funcionales* (situación también bastante común en la práctica). Sería razonable esperar que con base en la experiencia adquirida a través de los años, las autoridades aduaneras adopten criterios similares a los que

<sup>3</sup> Tal como se establece en la Nota 1 al artículo 1.2.a) del Acuerdo de Valoración

<sup>4</sup> El término "rama de producción" incluye la rama o el sector de la industria que produce mercancías de la misma especie o clase que las mercancías importadas

aplican las autoridades fiscales, en la medida que los mismos sean coherentes, considerando el contexto de las regulaciones aduaneras.

Por otro lado, se observa que en el caso de estudio, las partes relacionadas involucradas en las transacciones han obtenido un BAPA respecto de las mismas; esto, sin duda, brinda un elemento adicional de certeza a las circunstancias del caso. Pero me parece que no debiera llegar a desprenderse de este supuesto, que es un requisito el tener celebrados este tipo de Acuerdos con las autoridades fiscales, para reconocer los efectos de un estudio de precios de transferencia adecuadamente elaborado.

También se observa en el caso de estudio, que las transacciones sujetas al análisis de precios de transferencia no son realizadas por alguna de las partes involucradas con terceros independientes.

Este supuesto también simplifica las conclusiones obtenidas y evade la problemática de los llamados *comparables internos*, y la aplicación de reglas del mejor método, existentes en las distintas jurisdicciones fiscales.

Como he mencionado hasta aquí, podemos observar que los elementos planteados en el caso práctico son simples y están considerados para plantear un escenario donde las circunstancias lleven a las autoridades aduaneras a concluir, de manera relativamente sencilla, que los elementos y el análisis que se lleva a cabo en el estudio de precios de transferencia, demuestran con razonable certeza que la vinculación entre las partes relacionadas que llevan a cabo las transacciones no tienen influencia alguna en los precios pactados, sino que se llevan a cabo las operaciones en un ámbito comercial ordinario, considerando valores de mercado.

### CONCLUSIONES

Debe reconocerse el enorme esfuerzo que ha realizado la OMC al emitir las Guías para el reconocimiento de los precios de transferencia en el valor en aduana de las mercancías. Aunque las mismas resultan aún insuficientes, es un buen inicio para lograr cierto grado de convergencia entre estos ámbitos y que se reconozcan los efectos de los estudios de precios de transferencia en la definición de la influencia que puede tener la vinculación aduanera en el valor

de transacción de las mercancías y del impacto que los ajustes de precios de transferencia pueden generar en el valor en aduana de las mercancías.

Es deseable que las administraciones aduaneras de los distintos países hagan a la brevedad un auténtico esfuerzo para poner en práctica las Guías y recomendaciones emitidas por la OMC. De esta manera, se buscaría la mayor consistencia posible en las regulaciones y prácticas que realicen en beneficio de los contribuyentes y de las propias autoridades (fiscales y aduaneras).

Aunque en el propio planteamiento del caso se indica que las autoridades aduaneras no están obligadas a utilizar la documentación de precios de transferencia para efectos de valoración aduanera, el hecho de que se haya aprobado este caso por el TCCV, es un indicador de la utilidad que pueden tener los precios de transferencia en el ámbito aduanero. Sobre todo apoyando a las autoridades aduaneras a tener mayor claridad respecto de la influencia o inexistencia de ésta, en la determinación de los precios utilizados por los grupos multinacionales, para efectos aduaneros.

Desde la perspectiva de la comunidad de negocios, las Guías emitidas y el caso de estudio aprobado por la OMC, resultan instrumentos importantes y oportunos. El proyecto llevado a cabo por la OCDE/G20 para combatir la erosión de la base tributaria y la transferencia indebida de utilidades (BEPS, por sus siglas en inglés) han puesto especial atención en varios temas relativos a precios de transferencia, de manera que los retos en esta materia y en la valoración aduanera de las mercancías se han incrementado. Lo anterior, ha generado mayor incertidumbre y cargas administrativas para los grupos multinacionales.

De esa manera, resultan sumamente oportunos estos instrumentos normativos debido a que muchos grupos multinacionales están revisando y valorando sus enfoques y procesos en cuanto a la documentación de precios de transferencia, conforme a los resultados del Plan de Acción 13 del Proyecto BEPS. Dentro de este proceso sería deseable que se consideren los elementos que pueden resultar de utilidad en materia de valoración aduanera e incluirlos en la documentación de precios de transferencia que se elabore bajo las nuevas consideraciones y niveles de información. •