



# Guías de la OMC sobre valoración aduanera y precios de transferencia

Las guías emitidas por la Organización Mundial del Comercio (OMC) no pretenden establecer un enfoque definitivo respecto de la valoración aduanera y los estudios de precios de transferencia, sino que con ellas se busca brindar un mejor entendimiento mediante una base técnica y posibles soluciones. Entre los beneficios, los gobiernos y las empresas obtendrían una mayor certeza al dirigir los esfuerzos hacia un enfoque más consistente y propiciar una determinación más precisa de las contribuciones en materia aduanera. Además podría representar una reducción de cargas administrativas y costos de cumplimiento, si los países adoptan enfoques y medidas de simplificación de manera conjunta, mediante este mecanismo

122



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



## INTRODUCCIÓN

Recientemente, la OMC emitió unas guías respecto de la relación que guardan los temas de “valoración aduanera” y los “precios de transferencia”, con 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 determina entre empresas integrantes de grupos multinacionales.

Esa organización también recomienda la lectura de esas guías, tanto al sector privado, como a las administraciones tributarias involucradas en estos temas.

Asimismo, la OMC resalta que las guías no pretenden establecer un enfoque definitivo respecto del tema, sino que se busca brindar un mejor entendimiento del mismo con una base técnica y se plantean posibles soluciones para avanzar en un asunto que resulta muy complicado, así como compartir ideas y soluciones prácticas que están realizando diferentes países, incluyendo el punto de vista comercial. Además, aclara que el Comité Técnico de Valoración Aduanera de esa organización se encuentra estudiando y discutiendo el tema de manera continua.

Por último, los beneficios que se vislumbran con la emisión de estas guías son: proporcionar mayor certeza a los gobiernos y a 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 adoptan enfoques y medidas de simplificación de manera conjunta.

### ENFOQUE ADOPTADO POR LA OMC RESPECTO DE LA UTILIZACIÓN DE LOS ESTUDIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA FINES DE VALORACIÓN ADUANERA

Para efectos de valoración aduanera, la importación de mercancías que se realiza como consecuencia de una transacción celebrada entre dos entidades que pertenecen a un mismo grupo multinacional<sup>1</sup> se consideran celebradas entre “partes vinculadas” (concepto similar al de partes relacionadas para

efectos de precios de transferencia).<sup>2</sup> Bajo dichas circunstancias las aduanas deben examinar las importaciones con el propósito de determinar que la mencionada vinculación no haya influido en el valor de transacción,<sup>3</sup> es decir, que no se hubieren declarado a un valor menor al que lo hubieran hecho partes independientes bajo condiciones de mercado.

La metodología para determinar el valor en aduanas de las mercancías importadas sujetas a impuestos de importación *ad valorem*, se encuentra establecida en el Acuerdo de Implementación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994 (GATT, por sus siglas en inglés), misma que es de aplicación obligatoria para los países miembros de la OMC, y que han adoptado de manera voluntaria países no miembros de dicho organismo.

En muchos Estados, las transacciones celebradas entre partes relacionadas tienen un régimen de precios de transferencia, normalmente para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) y otros impuestos directos, el cual tiene como marco de referencia a las Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales, emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

Las metodologías contempladas en esas guías se encuentran basadas en el principio de plena competencia (*arm's length principle*, o ALP), el cual es generalmente aceptado a nivel internacional y utilizado tanto por las autoridades fiscales de los distintos países como por los grupos multinacionales.<sup>4</sup>

La relación existente entre la valoración aduanera y los precios de transferencia ha sido ampliamente discutida en diversos foros, nacionales e internacionales a lo largo de varios años y ha sido objeto de

<sup>1</sup> En el glosario de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, en su versión 2010, se define como grupo multinacional al grupo de empresas asociadas con negocios establecidos en dos o más países

<sup>2</sup> Es pertinente recordar que la definición de partes relacionadas que se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) aplicable a las personas físicas (último párrafo del artículo 90) se incluyen aquellos casos en los que exista vinculación de acuerdo con la legislación aduanera (artículo 68 de la Ley Aduanera), mientras que la definición aplicable a las personas morales (artículo 179) no incluye dicho supuesto, por lo que resulta menos amplia

<sup>3</sup> De conformidad con el artículo 64 de la Ley Aduanera, se entiende por “valor de transacción de las mercancías a importar”, el precio pagado (o por pagar) por las mismas y que éstas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, precio que se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley Aduanera (incrementables)

<sup>4</sup> El ALP también es reconocido por el *Manual de Precios de Transferencia*, emitido por la Organización de las Naciones Unidas (ONU), aprobado en octubre de 2012, el cual está dirigido, principalmente, a países emergentes que no son miembros de la OCDE

varias publicaciones (libros y artículos en publicaciones periódicas especializadas en materia tributaria).<sup>5</sup>

Los grupos multinacionales, así como la comunidad de negocios en general, consideran que las aduanas deberían tomar en cuenta, para efectos de valoración aduanera, la información contenida en los estudios de precios de transferencia que preparan las empresas pertenecientes a los grupos multinacionales, para efectos del ISR, así como el posible efecto que pueden tener los ajustes determinados en dichos estudios en el valor en aduana de las mercancías.

Es clara la imposibilidad de alinear o integrar las metodologías de valoración aduanera con las de precios de transferencia, debido a las divergencias existentes entre los marcos legales que les dan origen, por lo que el enfoque del tema debe centrarse en la pregunta siguiente: ¿En qué medida puede utilizarse o ser útil la información contenida en los estudios de precios de transferencia para determinar si los valores declarados en la importación de mercancías entre partes vinculadas se encuentra influenciada por dicha relación? Esta pregunta es relevante para efectuar una adecuada valoración de las mercancías importadas.

Por otra parte, es de suma importancia entender que el valor de transacción es el método que se utiliza en la enorme mayoría de los casos de importación, y que el hecho de que una importación sea realizada entre partes vinculadas, no descarta inmediatamente la utilización de ese método para la valoración de las mercancías. El método de valor de transacción podrá ser utilizado en esas importaciones cuando sea posible demostrar que la vinculación existente entre las partes, no influye en la determinación del valor de las mercancías que se importan.

Por su parte, el Comité Técnico de Valoración Aduanera de la OMC ha confirmado el principio básico de que la documentación de precios de transferencia puede ser una herramienta importante, la cual puede brindar información muy valiosa para efectos aduaneros, al ser analizada, caso por caso.

En consecuencia, la organización busca brindar una guía a las aduanas respecto de la manera de

utilizar e interpretar la información que se presenta en los análisis de precios de transferencia, la cual puede resultarles de utilidad.

Otras preguntas relevantes que han surgido son: ¿Qué impacto tienen los ajustes de precios de transferencia (realizados con posterioridad a la importación de las mercancías)? y, ¿en qué casos deben considerarse los mismos para determinar el valor en aduana de los bienes importados?

Como consecuencia de lo anterior, el documento emitido por la OMC se centra en la emisión de lineamientos que faciliten a las aduanas dar respuesta a las dos preguntas planteadas, de acuerdo con las circunstancias específicas que se presenten en cada caso.

### RELACIÓN ENTRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LA VALORACIÓN ADUANERA

No es el propósito de este artículo el señalar o explicar las múltiples diferencias existentes entre las metodologías y regulaciones existentes para fines de precios de transferencia y de valoración aduanera, sino únicamente establecer la relación existente entre las mismas, la cual da origen a las guías emitidas por la OMC.

Resulta evidente que el propósito que persiguen las metodologías establecidas, tanto para precios de transferencia como para valoración aduanera, es muy similar: **(i)** las reglas de valoración para efectos aduaneros buscan determinar si un valor de importación ha sido influenciado por la vinculación entre las partes, y **(ii)** las reglas de precios de transferencia buscan determinar un precio que cumpla con el ALP.

Ambos casos tienen como elemento en común el asegurarse que el valor de las transacciones sea determinado como lo harían partes independientes bajo condiciones de mercado. Es en este sentido que las guías han sido emitidas; es decir, con el propósito de definir la apropiada utilización de la información contenida en los estudios de precios de transferencia, que permita a las aduanas cerciorarse de que el valor de las mercancías establecido entre partes vinculadas no se encuentra influenciado por la relación existente.

<sup>5</sup> Retos en materia de precios de transferencia y valoración aduanera en operaciones intragrupo de comercio exterior, PUNTOS FINOS 226, mayo de 2014. Valoración en aduanas de las mercancías de importación, PUNTOS FINOS 230, septiembre de 2014

También es relevante resaltar que la perspectiva y los objetivos de cada enfoque son opuestos, como se explica a continuación:

<p><b>Objetivo de la autoridad aduanera</b></p> <p>Verificar que todos los elementos apropiados se encuentren incluidos en el valor en aduana de las mercancías, con el propósito de que las mismas no se encuentren subvaluadas</p>	<p><b>Objetivo de la autoridad fiscal (ISR)</b></p> <p>Verificar que el precio de transferencia de los bienes no considere elementos inadecuados, con el propósito de que el valor no se encuentre sobrevaluado</p>
<p><b>Objetivo de los importadores</b></p> <p>Declarar el menor valor posible de las mercancías, con la intención de pagar la menor cantidad posible de contribuciones aduaneras, bajo el marco legal existente</p>	<p><b>Objetivo de los contribuyentes (ISR)</b></p> <p>Declarar el mayor precio de transferencia posible de los bienes, para tener una deducción mayor y reducir el pago del ISR, bajo el marco legal aplicable</p>

La recomendación hecha a ambas autoridades para verificar el cumplimiento en materia aduanera y de impuestos directos es vía auditorías, seleccionando los casos con base en un modelo de riesgos.

Cabe recordar que los grupos multinacionales preparan estudios y diversos reportes de precios de transferencia para dar información respecto de las actividades y efectos financieros de las compañías para propósitos de auditoría, tanto interna, externa y fiscal.

Desde hace varios años, los grupos multinacionales han solicitado que las autoridades aduaneras utilicen los estudios de precios de transferencia para obtener información valiosa respecto de la importación de mercancías, con el propósito de verificar la correcta valoración aduanera de las mismas.

Este requerimiento resulta lógico en la medida que puede representar una disminución en la carga administrativa y en los costos de cumplimiento fiscal que enfrentan los negocios en la actualidad, pues se trata de información disponible, y no requeriría de la preparación adicional para efectos aduaneros.

Lo anterior, no significa que las aduanas se deban limitar a la información contenida en los análisis de precios de transferencia, dado que están facultadas para solicitar documentación y evidencias adicionales que resulten necesarias en los procesos de auditoría o verificación que realicen.

La OMC ha estado trabajando de manera muy cercana con la OCDE y el Banco Mundial (BM) respecto del tema en comento. Se han realizado sesiones conjuntas de trabajo con la participación de expertos en ambas materias (aduanera y precios de transferencia) y han atendido, en calidad de observadores y brindando apoyo técnico, a reuniones específicas de trabajo de cada una de dichas organizaciones (Comité

Técnico de Valoración Aduanera de la OMC y *Working Party* No. 6 de la OCDE).

## VISIÓN Y POSTURAS DEL SECTOR PRIVADO

La Cámara de Comercio Internacional (ICC, por sus siglas en inglés) ha elaborado un pronunciamiento en el cual manifiesta una serie de comentarios y propuestas que reflejan la visión empresarial respecto de la relación existente entre los precios de transferencia y la valoración aduanera. De esa visión destaca el interés que manifiestan las empresas en los dos temas clave que se han señalado previamente, en el mismo sentido que lo hace la OMC.

En primer lugar, se señala que cuando las empresas determinan precios que cumplen con el ALP en las transacciones que realizan con sus partes relacionadas, las autoridades aduaneras deberían reconocer que es una manera de demostrar que la vinculación no influye en los valores de las mercancías para efectos aduaneros, contando con la documentación de precios de transferencia adecuada y suficiente.

En segunda instancia, la ICC propone que las aduanas reconozcan el posible impacto de los ajustes de precios de transferencia que se realicen con posterioridad a la importación de las mercancías (ya sea que incrementen o disminuyan el valor de las mismas) en el valor en aduanas.

También se propone que ese reconocimiento se otorgue tanto a los ajustes realizados voluntariamente por los contribuyentes como resultado de las conclusiones obtenidas de los estudios de precios de transferencia, como para los determinados por las autoridades fiscales en sus procedimientos de auditoría.

Por último, se solicita la aceptación por parte de las autoridades aduaneras de establecer procedimientos simplificados para la revisión o modificación de los valores en aduana ajustados, así como para eliminar la causación de sanciones que pudieran derivar de la modificación de esos valores.

### GUÍAS PARA LA UTILIZACIÓN DE LA INFORMACION DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA EXAMINAR IMPORTACIONES ENTRE PARTES VINCULADAS

Considerando el enfoque adoptado por la OMC para abordar el tema, bajo el cual es factible la utilización de la información contenida en los estudios de precios de transferencia para efectos aduaneros, el paso siguiente obligado es responder y analizar detenidamente las cuestiones siguientes: ¿Qué información en particular, de aquella que se encuentra típicamente incluida en los estudios de precios de transferencia, puede resultar útil para las aduanas con el propósito de demostrar que el precio no se encuentra influenciado por la vinculación existente?, y ¿cómo debe determinarse el valor en aduana, tomando en cuenta los ajustes de precios de transferencia?

Con la finalidad de realizar el análisis propuesto, los oficiales de aduanas requerirán de un suficiente nivel de conocimientos en materia de precios de transferencia para interpretar adecuadamente la documentación que se les presente, así como para poder obtener de ella la información relevante para sus propósitos.

En los procesos de auditoría, las autoridades aduaneras podrán contar adicionalmente con el apoyo y la asistencia de las autoridades fiscales especializadas en precios de transferencia, así como con las explicaciones, consideraciones y puntos de vista de las empresas involucradas en tales procesos.

El documento emitido por la OMC efectúa el análisis de los puntos que se presentan a continuación, con el objetivo de dar respuesta a las preguntas relevantes, y con ello proporcionar los lineamientos básicos al respecto:

- A.** Análisis de la frase "Circunstancias que rodean a la venta" incluida en el artículo 1.2 (A) del GATT
  - a.** La nota interpretativa del artículo 1 proporciona lineamientos y ejemplos para deter-

minar si el precio no ha sido influenciado por la vinculación entre las partes en una compraventa. Este examen sólo resulta procedente en aquellas situaciones en las que las aduanas tienen dudas respecto de la razonabilidad del precio establecido por las partes vinculadas.

La nota en comento establece que las aduanas deben examinar los aspectos relevantes de la transacción, como son:

- La forma en la que el vendedor y el comprador conducen sus relaciones comerciales.
- La forma en la que el precio examinado es determinado.

Por ejemplo, cuando puede demostrarse que el vendedor y el comprador vinculados realizan sus transacciones como lo harían si no fueran partes vinculadas, esto puede brindar evidencia suficiente de que el precio no se ha visto influenciado por la vinculación.

Esto puede demostrarse con la utilización de comparables internos (mismos que pueden dar una mayor certeza a los análisis) o con comparables externos que cubran claramente todos los elementos de un buen análisis de comparabilidad.

El ejemplo anterior refleja fehacientemente el cumplimiento del ALP, mismo que indica que los precios de transferencia entre partes relacionadas deberán ser aquellos que pactarían partes independientes en circunstancias comparables a las de la transacción examinada.

La información y la metodología utilizada (descripción de las transacciones, análisis funcional, elementos de comparabilidad, selección del método más apropiado, identificación de operaciones comparables, etcétera) para arribar a esas conclusiones van a estar contenidas en la documentación de precios de transferencia, misma que puede ser utilizada por las autoridades aduaneras, entre otras fuentes documentales, para definir si la transacción se encuentra o no, influenciada por la vinculación entre

las partes, como parte del análisis de las circunstancias que rodean a la venta.

**b. Desafíos clave en las revisiones.**

Existen varias diferencias entre los enfoques que tienen las autoridades aduaneras y las fiscales que dificultan la posibilidad de la comparación directa entre los valores obtenidos para cada propósito. Algunas de las más relevantes se presentan a continuación.

- Las autoridades aduaneras examinan la valoración de mercancías de manera individual; mientras que los estudios de precios de transferencia frecuentemente analizan la valoración de un rango de productos similares.

Cuando los estudios de precios de transferencia abarcan un rango de productos, es importante saber si la información proporcionada por los mismos resulta relevante en cuanto a costos, márgenes de utilidad, etcétera, para su consideración en materia aduanera.

Con la información que el estudio de precios de transferencia proporciona y, con determinada información adicional que se pueda obtener de otras fuentes, las autoridades aduaneras pueden tener la seguridad necesaria de que las transacciones respecto de mercancías individuales se están realizando a valores razonables de mercado.

- Para efectos de que la información contenida en los análisis de precios de transferencia resulte útil para las autoridades aduaneras, los periodos en los cuales se importan las mercancías sujetas a examen deben coincidir con los periodos que están siendo analizados en la documentación de precios de transferencia.
- Con relación al tema que aborda la nota interpretativa respecto de que los precios entre partes vinculadas "sean determinados en una manera consistente con las prácticas ordinarias de

la industria correspondiente", es relevante tomar en consideración que los estudios de precios de transferencia típicamente toman en cuenta: las características de la industria en la que operan las partes relacionadas; las características de los bienes que son objeto de las transacciones; el análisis funcional; los términos contractuales; las circunstancias económicas que afectan a las transacciones, y las estrategias de negocios consideradas en las operaciones sujetas al análisis.

- La nota interpretativa también hace referencia a que pueda demostrarse que el precio establecido entre las partes vinculadas permite recuperar la totalidad de los costos y obtener un margen de utilidad que sea representativo de las utilidades totales que obtiene la empresa en ventas de mercancías de la misma clase o tipo, en un periodo representativo de tiempo.

En ese sentido, para efectos aduaneros, la información respecto de la utilidad obtenida que se solicita es aquella que corresponde al exportador (vendedor), aun cuando pueda resultar infructuoso ese enfoque, debido a la negativa del exportador de proporcionar esa información a sus distribuidores (importadores), aunque exista vinculación entre ellos. En este sentido, la guía recomienda que las aduanas tomen en cuenta la información disponible en el país de importación. En particular, se refiere a la documentación de precios de transferencia, con el propósito de examinar las circunstancias que rodean a la venta.

La guía también indica que en vista de que no se hace referencia específica respecto de la utilidad que debe ser considerada para el análisis (bruta u operativa), las aduanas tienen la flexibilidad de poder revisar cualquiera de

**...el uso de la información contenida en los estudios de precios de transferencia por las autoridades aduaneras, como base para determinar si la vinculación influye en el valor de las mercancías, debe ser considerado caso por caso.**

ellas o incluso ambas, dependiendo de la utilidad que esto represente.

Se hace referencia a que normalmente resulta más conveniente realizar el análisis evaluando la utilidad operativa, debido a que muestra las ganancias obtenidas después de descontar todos los costos y gastos relativos a la venta analizada, además de que es la utilidad respecto de la que comúnmente se obtiene información relevante de empresas comparables y es la que más se utiliza en los análisis de precios de transferencia (en la aplicación del método de márgenes transaccionales de utilidad de operación o equivalentes).

Por último, respecto de este punto, la guía indica que aunque aparentemente existe una inconsistencia respecto de la parte examinada para efectos aduaneros y de precios de transferencia, sigue resultando útil tomar en cuenta la información contenida en los estudios de precios de transferencia.

Para arribar a la conclusión anterior, la OMC se basa en la consideración de que cuando se aplican los métodos de precios de transferencia basados en utilidades, como el MTUO, teniendo

como parte examinada al importador (comprador) y que parten del valor en el que fueron importadas las mercancías para determinar el nivel de utilidad apropiado que la parte examinada debe obtener en la transacción bajo condiciones de mercado, las autoridades aduaneras pueden asumir, de manera suficientemente segura y económicamente razonable, que el precio pactado entre el importador y el exportador es adecuado para garantizar la recuperación de la totalidad de los costos, y obtener una utilidad de mercado para ambas partes, con lo que puede demostrarse que la vinculación entre las partes no influye en el valor de las mercancías importadas.

- c. Finalmente, es importante recordar que el uso de la información contenida en los estudios de precios de transferencia por las autoridades aduaneras, como base para determinar si la vinculación influye en el valor de las mercancías, debe ser considerado caso por caso.

Cualquier información relevante y documento proporcionado por el importador puede ser utilizado para examinar las circunstancias que rodean a la venta de las mercancías, siendo los estudios de precios de transferencia una de las fuentes de tal información.

- B. Uso de los acuerdos anticipados de precios (APAs, por sus siglas en inglés) y resoluciones anticipadas de valoración aduanera.

Algunas administraciones aduaneras han identificado que los APAs pueden proporcionar información relevante para efectos aduaneros, cuando se efectúan auditorías sobre operaciones vinculadas.

Pudiera resultar conveniente que se tomen en cuenta las necesidades de información y cumplimiento que pueden tener las aduanas al momento de solicitar y resolver los APAs.

Dentro de las guías, la OMC alienta a las administraciones aduaneras a efectuar resoluciones anticipadas sobre valoración aduanera.

Esto se sustenta en lo señalado en el artículo 3 del Acuerdo de Facilitación del Comercio de la OMC, el cual también requiere a las aduanas que propicien acuerdos anticipados en materia de clasificación arancelaria y en origen de las mercancías.

La sugerencia tiene como sustento la posibilidad que existe de que las empresas requieran estos acuerdos con antelación a la realización de la importación de las mercancías y, en consecuencia, las aduanas puedan examinar oportunamente la información relevante que les sea proporcionada (la cual puede derivar de un estudio de precios de transferencia o incluso de un APA), y tomar las decisiones adecuadas que resulten aplicables a las circunstancias específicas. Esa decisión puede establecer si la vinculación está influyendo o no en la determinación del valor de las mercancías, y la misma podrá aplicarse a todos los envíos futuros en los que prevalezcan las circunstancias originalmente consideradas, de acuerdo con la vigencia del acuerdo.

**C.** Tratamiento para efectos de valoración aduanera de aquellos casos en los cuales un estudio de precios de transferencia indica que se deben realizar ajustes posteriores a los valores declarados en aduana.

**a.** Resulta necesario para las aduanas tener un cabal entendimiento de los diferentes tipos de ajustes de precios de transferencia que existen, así como de las consecuencias que los mismos pueden tener en la valoración aduanera de las mercancías, y de la manera en la cual los mismos deben ser tratados.

Puede resultar válido argumentar que dado que el efecto de los ajustes de precios de transferencia es obtener un precio de mercado, en ciertos casos, el precio ajustado deberá aproximarse a un valor de transacción que no se encuentre influenciado por la vinculación entre las partes, especialmente cuando el ajuste tenga efectos transaccionales, es decir, cuando represente un precio que va a ser efectivamente pagado.

Sin embargo, en otros casos, como aquellos en los cuales los efectos de los ajustes de

precios de transferencia serán únicamente considerados para efectos del ISR, los ajustes son una manera de demostrar que los valores de transacción están siendo efectivamente influenciados por la vinculación entre las partes.

Lo anterior implica que las aduanas no estarán en condiciones de tomar una decisión definitiva respecto de la influencia que puede tener la vinculación de las partes en el valor de las mercancías, sino hasta el momento en que los ajustes de precios de transferencia hayan sido realizados o al menos cuantificados.

**b.** Se indica en las guías que cuando un ajuste sea efectuado por el contribuyente y el mismo sea registrado en la contabilidad y sea emitida una nota de cargo o crédito, sería posible –dependiendo de la naturaleza del ajuste– considerar que el mismo tiene trascendencia en el ámbito aduanero; es decir, que tiene un impacto en el valor de transacción de las mercancías importadas.

En otros casos, particularmente cuando el ajuste ha sido efectuado por las autoridades fiscales como consecuencia de un procedimiento de auditoría, éste únicamente trascenderá para efectos del ISR, y no en el valor en aduana de las mercancías.

También establecen las guías que las aduanas deben tomar en cuenta los ajustes de precios de transferencia para efectos aduaneros, cuando los mismos sean realizados antes de que las mercancías sean importadas.

Si por el contrario, los ajustes se realizan después de la importación de los bienes, siempre y cuando cumplan con las condiciones mencionadas en el párrafo anterior, las aduanas pueden considerar como valor de transacción, el valor ajustado de las mercancías.

Por lo que respecta a los ajustes que únicamente se consideren para efectos del ISR, sin que tengan una consecuencia transaccional, las aduanas pueden considerar que esto

indica que la vinculación entre las partes ha influido en los precios de las mercancías. Esto significa que existe un reconocimiento de que el precio originalmente pactado no corresponde al valor de mercado de las mercancías, y que el precio efectivamente pagado por las mismas (valor de transacción) no ha sido ajustado.

- c. Asumiendo que la aduana ha determinado que el valor de transacción de las mercancías corresponde al valor ajustado de las mismas para efectos de precios de transferencia, cumpliendo con los requisitos mencionados en el inciso anterior, resulta necesario en consecuencia considerar los procedimientos aduanales adecuados para lidiar de manera efectiva con tal determinación.

El artículo 13 del GATT contempla la posibilidad de diferir la determinación final del valor en aduana de las mercancías. Ese artículo requiere que las administraciones aduaneras ofrezcan la posibilidad a los importadores de declarar sus mercancías con base en un valor provisional, requiriendo una garantía del interés fiscal correspondiente.

Esta situación implica una carga adicional de recursos, tanto para los contribuyentes como para las aduanas, en términos de costos, contabilidad y procedimientos de reconciliación, particularmente cuando se involucra una gran cantidad de pedimentos.

La OMC se reserva la emisión de lineamientos en este sentido y deja a las administraciones aduaneras de cada país la determinación de los procedimientos que se requieran en estas circunstancias. Sin embargo, emite recomendaciones en cuanto a que las aduanas requieran información en materia de precios de transferencia a los contribuyentes, ya sea derivada de la política de precios instaurada por los mismos (que puede derivar incluso en fórmulas para la determinación de precios), de un APA o del precio final determinado con información detallada de los ajustes realizados.

- d. Otra consideración importante que deben tomar en cuenta las aduanas respecto de los ajustes que se realicen con posterioridad a la importación de las mercancías, es el tratamiento de los ajustes bajo el artículo 8 del GATT. Las aduanas deben tomar en cuenta otros pagos efectuados después de la importación de los bienes en beneficio de la casa matriz (como pueden ser contribuciones por diseños o cuotas por perfeccionamiento de productos) u otros pagos derivados de la enajenación posterior, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas que se reviertan directa o indirectamente al vendedor; todo ello, con el propósito de determinar si esos valores deben ser incluidos o no, en el valor en aduana de las mercancías.

### CONCLUSIONES

Es necesario reconocer el encomiable esfuerzo que ha realizado la OMC al emitir estas guías respecto del reconocimiento de los precios de transferencia en el valor en aduana de las mercancías.

Aunque las guías emitidas resultan a todas luces insuficientes, se trata de un buen inicio para lograr cierto grado de convergencia entre esos 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 tener en el valor en aduana de las mercancías.

Es deseable que las administraciones aduaneras de los distintos países hagan un verdadero esfuerzo para poner en práctica las guías y recomendaciones emitidas por la OMC en el documento analizado, y que busquen la mayor consistencia posible en las regulaciones y las prácticas que realicen, en beneficio de los contribuyentes y de las propias aduanas.

En un artículo próximo se comentarán las acciones que han tomado las aduanas de algunos países respecto de este tema, y se analizará la situación en la cual se encuentran las regulaciones mexicanas, con el propósito de vislumbrar algunas alternativas de solución posibles para avanzar en la materia y para poner en práctica las recomendaciones efectuadas por la OMC. •