

Influencia de la Vinculación en el Precio Declarado Para la Tributación Aduanera: Tratamiento de los Precios de Transferencia en la Valoración Aduanera

Óscar Vásquez Nieva*
José Arias Quispe**

Resumen:

El Valor en aduanas es la base imponible para los tributos a la importación, definido en el Acuerdo de Valoración de la OMC como el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías. Sin embargo, el precio pactado entre empresas vinculadas podría no aceptarse, dado que podrían fijarse de manera que puedan sacar ventajas de los entornos fiscales donde se encuentran. Sin perjuicio de ello, la vinculación no siempre es un factor de determinación del precio, lo cual se puede probar mediante un Estudio de Precios de Transferencia (para efectos aduaneros) que desarrolle el procedimiento comparativo respecto de operaciones entre dos empresas no vinculadas en condiciones iguales o similares, contenido en la Resolución 1684 de la CAN, aportando pruebas que permitan aplicar los siguientes procedimientos: a) Análisis de las Circunstancias de la Venta, o b) Utilización de un Valor Criterio.

Palabras clave:

Aduanas – Precios de Transferencia – Valoración Aduanera – Tributación de importación – Derecho Aduanero – Mercancía idéntica – Mercancía similar

Abstract:

The Customs Value is the tax base for import taxes, defined in the Valuation Agreement of the WTO as the transaction value, the price actually paid or payable for the goods. However, the price agreed between related companies can be unacceptable, since they could be fixed to take advantage of tax environments where they are. Nonetheless, the relationship is not always a factor in determining the price, which can be tested by a Study of Transfer Pricing (for customs purposes) to develop the comparative method with respect to transactions between two unrelated companies under identical or similar conditions, contained in Andean Community Resolution 1684, providing evidence to apply the following procedures: a) Analysis of the Circumstances of the Sale, or b) Using a Criterion Value.

Keywords:

Customs – Transfer Pricing – Customs Valuation – Tax importation – Customs Law – Identical good – Similar good

* Gerente Senior del Área de Aduanas & Comercio Exterior de la Firma KPMG. Máster en Aduanas y Comercio Exterior de la Universidad de Canberra (Australia). Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Ha sido Gerente del Área de Global Trade and Customs de Ernst & Young. Ha sido Jefe Negociador de la Mesa de Procedimientos Aduaneros y Facilitación de Comercio (habiendo negociado los Acuerdos Comerciales con Unión Europea, Corea, Japón, Trans Pacific Partnership Agreement – TPP, y OMC) del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo – MINCETUR del Perú. Es miembro de la Academia Internacional de Derecho Aduanero y Director de la Asociación Peruana de Derecho Aduanero y Comercio Internacional – APDACI. Es Profesor de Postgrado de la Universidad del Pacífico y de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. Ha sido Profesor de la Maestría de Tributación de la PUCP. Miembro del Comité de Asuntos de la Cámara de Comercio de Lima y del Comité de Asuntos Aduaneros de la American Chamber of Commerce of Perú – AMCHAM. Ex asociado de la Asociación Civil Derecho & Sociedad.

** Asistente del Área de Aduanas & Comercio Exterior de la Firma KPMG. Egresado de la Universidad Tecnológica del Perú. Ha formado parte del staff de la Defensoría de Contribuyente y Usuario Aduanero, entidad del Ministerio de Economía y Finanzas. Ha participado en Conferencias de Zonas Francas, Régimen de Drawback, Regímenes Aduaneros y Tributación Aduanera.

Sumario:

1. Revisión teórica de la Valoración Aduanera y de los Precios de Transferencia – 2. Legislación en materia de Valoración Aduanera aplicable en el Perú – 3. Convergencia entre los objetivos de la Valoración Aduanera y de los Estudios de Precios de Transferencia – 4. Procedimiento para determinar que la vinculación no influyó en el precio declarado ante la Administración Aduanera – 5. El Estudio de Precios de Transferencia para la Valoración Aduanera

1. Revisión teórica de la Valoración Aduanera y de los Precios de Transferencia

1.1 Antecedentes

El Valor en aduanas, base imponible para el cobro de los tributos que gravan la importación, tiene su definición en lo señalado en el Artículo 1 del Acuerdo de Valoración en Aduanas de la Organización Mundial de Comercio (en adelante, OMC), el mismo que señala que el Valor en Aduanas es el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación.

Como referencia podemos indicar que este Acuerdo tuvo su primer origen en las reuniones de Bretón Woods que se llevaron a cabo en 1944, en las cuales se previó la creación de la Organización Internacional de Comercio (aprobada en 1948 con la firma de la Carta de la Habana, pero nunca ratificada por los países firmantes).

Desde aquella época hasta la nuestra, los países desarrollados empujaron la creación de un organismo regulador y/o facilitador del libre comercio entre las naciones, que genere un mayor flujo comercial, reduzca y/o desaparezca las barreras arancelarias y paraarancelarias, las restricciones cuantitativas y el proteccionismo. Ello no se produjo sino hasta la creación de la OMC en 1994 y la aprobación de su Acuerdo de Valoración en Aduanas, el cual creo parámetros a las administraciones aduaneras para el cobro de los aranceles o derechos de importación, respecto de la determinación de la base imponible tributario-aduanera, dado que el establecimiento de la misma, conjuntamente con el establecimiento del monto de la alícuota (porcentaje de imposición), son los elementos del cálculo de los tributos de la importación y, a través de estos, los Estados usualmente intentan restringir el flujo comercial.

En este sentido, mediante el Acuerdo de Valoración de la OMC se establecieron los parámetros para determinar la aceptabilidad de la base imponible para el cobro de los tributos de importación. Así, a pesar de que el valor en aduanas se reviste de diversos matices, quedó determinado que éste

debe de corresponder a la más pura manifestación de la libre interacción entre la oferta y la demanda.

Sin embargo, ¿qué sucede cuando la transacción subyacente a la importación (una compraventa internacional de bienes generalmente) ha sido pactada entre dos empresas que son vinculadas por formar parte del mismo grupo o familia empresarial, con un interés común y un mecanismo unívoco de toma de decisiones?

Según lo establecido en el Acuerdo de Valoración, en principio, no sería considerado como Valor en Aduanas el precio pactado entre dos empresas vinculadas, dado que las operaciones entre éstas no necesariamente van a tener en cuenta las reglas del mercado para establecer los precios a los que, entre sí, se compran y venden mercancías y servicios. Esto dado que, por su calidad de vinculadas, tienen la capacidad de fijar sus precios de manera tal que puedan sacar ventajas de los entornos fiscales donde se encuentran.

Por lo tanto, resultaría válido pensar que las empresas vinculadas podrían tener incentivos para intentar disminuir su carga tributaria mediante, por ejemplo, el traslado de sus utilidades hacia las empresas del grupo que presenten pérdidas o hacia jurisdicciones con menores cargas impositivas.

Por su parte, tenemos que la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) vislumbró por primera vez en el artículo 6 del “Convenio sobre atribución de utilidades y de la propiedad de las empresas internacionales” de 1936, el Arm’s Length Principle o Principio de Libre Concurrencia. Este principio nos señala que los precios acordados en transacciones entre empresas vinculadas deben corresponder a los precios que habrían sido acordados en transacciones entre empresas no vinculadas, en condiciones iguales o similares.

Este principio se convirtió en el derecho de los países contratantes del Acuerdo de la OCDE, de ajustar las utilidades de las empresas ubicadas en su territorio, en tanto éstas fueran administradas, manejadas, controladas, directa o indirectamente, por una empresa de otra parte contratante, si las condiciones de sus relaciones fueran distintas de

las condiciones que habrían sido estipuladas entre empresas independientes, esto con un enfoque principalmente dirigido a combatir la elusión fiscal.

Asimismo, como consecuencia de lo anterior, y para reflejar los avances en materia de comercio internacional y los desarrollos tecnológicos, y para atender las diferencias que surgieran entre los Estados Unidos y otros países miembros de la OCDE, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos publicó el White Paper en 1988. Dicho texto contiene una versión actualizada del principio de Arm's Length, y de los métodos tradicionales y alternativos de aplicación a los Precios de Transferencia.

Sin perjuicio de lo señalado, también es posible que la vinculación entre dos empresas no signifique una alteración del precio pactado. Es decir, es posible afirmar que la vinculación no siempre es un factor de determinación del precio pactado, lo que cual se debería de probar mediante un procedimiento comparativo respecto de las operaciones entre dos empresas no vinculadas en condiciones iguales o similares.

1.2 Reglas de la Valoración Aduanera aplicables al caso de empresas vinculadas a sus proveedores extranjeros

Retomando los aspectos de la valoración aduanera, en principio, el Valor en Aduanas debe ser el valor de transacción por la mercancía importada (el mismo que suele ser el reflejado en la factura comercial), siempre que no exista vinculación entre el comprador y el vendedor.

Es de precisar que para estos efectos (aduaneros exclusivamente), según el artículo 15.4 del Acuerdo de Valor en Aduanas de la OMC, existe vinculación entre 2 empresas (vendedor y comprador en una compraventa internacional de bienes):

- Si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o de dirección en una empresa de la otra.
- Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.
- Si están en relación de empleador a 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 en ambas.
- Si una de ellas controla directa o indirectamente a otra.
- Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera.

- Si juntas controlan directa o indirectamente una tercera persona.
- Si son de la misma familia.

No obstante, el hecho que exista esta vinculación no será motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción para fines aduaneros, ya que luego de la evaluación de las circunstancias de la venta, se aceptaría el valor declarado si se puede probar que la vinculación no ha influido en el precio acordado. La carga de la prueba en estos casos la tiene el importador.

Cabe señalar, que en caso la Aduana considere que la vinculación ha influido en la determinación de los precios declarados, el importador podrá suministrar información que permita analizar las condiciones particulares de la negociación, para demostrar que las circunstancias de la venta entre las partes vinculadas son equiparables a las de operaciones entre partes no vinculadas, y que, por lo tanto, corresponden a la libre interacción del mercado.

Asimismo, el precio pactado entre dos empresas vinculadas sería considerado como valor de transacción, según lo dispuesto por el Artículo 1 del Acuerdo de Valor de la OMC, y se valorarán las mercancías de conformidad con el Primer Método, cuando el importador demuestre que el valor declarado se aproxima mucho a alguno de los precios o valores siguientes:

- 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 de importación.
- El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo al Método Deductivo, conforme a las normas sobre Valoración Aduanera de la OMC.
- El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo al método basado en el costo de producción, conforme a las normas sobre Valoración Aduanera de la OMC.

2. Legislación en materia de Valoración Aduanera aplicable en el Perú

La base legal supranacional bajo la cual se sustentan las reglas para la aceptabilidad de precios de mercancías importadas al Perú comprende las disposiciones contenidas en el Artículo I del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, o Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC.

El Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC obliga a las administraciones aduaneras a seguir los procedimientos establecidos en su texto para determinar el precio de la mercancía importada, para lo cual se emplean distintos métodos de valoración. Estos métodos se aplican de forma sucesiva y excluyente:

- a. Método del Valor de Transacción de las mercancías importadas: Consiste en determinar el valor en aduana de las mercancías importadas considerando el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación.
- b. Método del Valor de Transacción de Mercancías Idénticas: Consiste en determinar el valor en aduana de las mercancías importadas teniendo en cuenta 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.
- c. Método del Valor de Transacción de Mercancías Similares: Consiste en determinar el valor en aduana de las mercancías importadas considerando el valor de transacción de mercancías similares 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.
- d. Método del Valor Deducido: Consiste en determinar el valor en aduana de las mercancías importadas teniendo en cuenta el precio unitario en que se vendan en el país importador, la mayor cantidad total de mercancías importadas que sean idénticas o similares, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que compren dichas mercancía, deduciéndoles conceptos tales como comisiones usuales, gastos habituales de transporte y seguro, y gastos conexos en el país importador, tributación de importación, entre otros.
- e. Método del Valor Reconstruido: Consiste en determinar el valor en aduana de las mercancías importadas, considerando un valor igual a la concurrencia 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 añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que

las mercancías objeto de la valoración, entre otros.

- f. Método del Último Recurso: Consiste en determinar el valor en aduana de las mercancías importadas según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación.

Siguiendo los criterios de la OMC, la administración deberá procurar, en la mayor medida posible, aplicar el Método del Valor de Transacción, respetando el precio pactado entre el importador y su proveedor.

En el ámbito regional, el Estado Peruano suscribió la Decisión 571 de la Comunidad Andina, la cual dispuso que para los efectos de valoración aduanera, los Países miembros de la Comunidad Andina se regirán por lo dispuesto en el texto del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC y el Reglamento Comunitario. Posteriormente, la Secretaría General de la Comunidad Andina emitió la Resolución No. 846, mediante la cual se dispuso la reglamentación de la Decisión 571, la cual ha sido recientemente actualizada mediante la Resolución No. 1684.

Por su parte, mediante el Decreto Supremo No. 186-99-EF se aprobó el Reglamento para la aplicación de los métodos de valorización de las mercancías, y además se dispuso la incorporación a la legislación nacional de las Decisiones del Comité de Valoración Aduanera de la OMC y los Instrumentos del Comité Técnico de Valoración en Aduana.

Finalmente, tenemos que el Procedimiento Específico de Valoración de Mercancías según el Acuerdo de Valor de la OMC - INTA-PE.01.10a, contiene pautas para que la administración aduanera pueda verificar la aceptabilidad del valor en aduana, según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC. Además, mediante el instructivo INTA-IT.00.04 se establecen los pasos a seguir para consignar correctamente la información en la declaración aduanera, señalando además la información mínima que deberá de consignarse en ésta.

3. Convergencia entre los objetivos de la Valoración Aduanera y de los Estudios de Precios de Transferencia

Los objetivos de la Valoración Aduanera apuntan hacia el establecimiento de un sistema equitativo, uniforme y neutro para el cobro de los aranceles, basado en el precio o valor de transacción

pactado en una compraventa de libre mercado, sistema que debe excluir la utilización de valores arbitrarios o ficticios para el cobro de los tributos de importación, según se puede observar de lo prescrito por el Artículo 1 del Acuerdo de Valoración de la OMC.

Por su parte el objetivo del Principio de Arm's Length, o de Plena Concurrencia, es colocar a las empresas asociadas y a las independientes en condiciones de igualdad (léase, de neutralidad) para fines fiscales, evitando la generación de ventajas o desventajas que pudieran distorsionar la relativa posición competitiva de cualquier ente económico y la elusión en el pago de tributos.

En este sentido, las Reglas de Precios de Transferencia y la Valoración Aduanera tienen un objetivo común, esto es que las operaciones, para efectos tributarios, se lleven a cabo en función a condiciones de mercado.

Sobre esta base, un Estudio de Precios de Transferencia no es otra cosa que un análisis de comparabilidad entre operaciones de empresas vinculadas con otras operaciones de terceros independientes, con la finalidad de analizar los efectos de la vinculación en determinadas transacciones.

Dicho análisis se efectúa utilizando comparables internos, comparables externos nacionales, comparables externos internacionales e información de diversas fuentes, a efectos de determinar la afectación que dicha vinculación podría haber tenido sobre los precios de los bienes y servicios objeto de transacción entre empresas pertenecientes a la misma familia o grupo económico.

En este sentido, tenemos los siguientes métodos utilizados en la elaboración de un Estudio de Precios de Transferencia (algunos de los cuales son semejantes a los métodos de valoración aduanera mencionados):

1. El Método de Precio Comparable No Controlado (interno): Semejante al Método de Valoración de transacción de Mercancías Idénticas y al Método de Valoración de Mercancías Similares.
2. El Método de Precio de Reventa: Semejante al Método del Valor Deducido.
3. El Método de Costo Incrementado: Semejante al Método del Valor Reconstruido.
4. El Método de Partición de Utilidades.
5. El Método de Partición Residual de Utilidades.

6. El Método del Margen Neto Transaccional.

Los métodos enumerados anteriormente pueden ser clasificados en dos grandes grupos: i) el primer grupo, conformado por los llamados Métodos Tradicionales (números 1, 2 y 3) que se basan en la determinación de Precios, y que pueden ser utilizados para el análisis de las operaciones de importación por sus semejanzas con los Métodos de Valoración en Aduanas, y ii) el segundo grupo, conformado por los métodos basados en la determinación de la utilidad o beneficios obtenidos en cada uno de los eslabones de la cadena de comercialización (números 4, 5 y 6).

En relación con lo señalado, en nuestra opinión, existe una total convergencia entre las normas de Precios de Transferencia y las normas de Valoración de la OMC.

Si bien podría señalarse que la autoridad aduanera pudiera tener mayor interés en realizar ajustes hacia arriba a los valores declarados por los importadores, a fin de obtener una mayor base imponible para la aplicación de los derechos de importación. De otro lado, el interés inmediato de la autoridad tributaria (tributos internos) podría entenderse como empujar los valores de importación hacia abajo, pues los derechos por tal concepto constituyen costos deducibles del pago del Impuesto a la Renta; finalmente, el interés subyacente en ambos sistemas, el de la valoración aduanera y el de Precios de Transferencia, no podría ser distinto al de buscar un valor objetivo y real formado bajo los principios de la libre competencia.

En efecto, ambos sistemas destacan al mercado como fuente de determinación de la base imponible de los tributos en relación a los cuales se aplican, y cuando no existe vinculación y, por lo tanto, el libre mercado opera, ambos sistemas procuran ser neutrales, es decir, respetan los valores transados como base de cálculo de los tributos.

4. Procedimiento para determinar que la vinculación no influyó en el precio declarado ante la Administración Aduanera

El artículo 15 de la Resolución No. 1684 dispone que el importador deberá declarar si la vinculación con su proveedor ha influenciado en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas y, de ser ello afirmativo, se determina que no se podrá aplicar el valor de transacción, sino el valor obtenido de la aplicación de los métodos secundarios mencionados en el punto 2 de este trabajo.

Sin perjuicio de ello, el párrafo 1 de su artículo 15 también señala que, a pesar de que el importador declare que la vinculación no ha influido en el precio de la mercancía, la administración podrá considerar inaceptable el valor de transacción, manifestando las razones que sustentan tal rechazo, las cuales deberán ser comunicadas por escrito, dándole al importador un plazo razonable para que conteste.

En tal sentido, un importador podrá demostrar que la vinculación con su proveedor no ha influido en el precio aportando pruebas que permitan aplicar los siguientes procedimientos:

- a) Análisis de las Circunstancias de la Venta
- b) Utilización de un Valor Criterio

4.1 Procedimientos para determinar la aceptabilidad del precio

4.1.1 Análisis de las Circunstancias de la Venta

Este método consiste en analizar las condiciones particulares de la negociación que determinaron el precio para llegar a la conclusión que son igualmente válidas en ausencia de la vinculación para compradores independientes.

Para ello, el importador podrá presentar información y/o documentación tales como, cotizaciones obtenidas de otros vendedores no vinculados, contratos de compraventa, escalas de precios del vendedor, datos sobre cantidades adquiridas, etc.

De acuerdo con lo señalado, para el análisis de las circunstancias de la transacción se deberán examinar los siguientes elementos:

- i. La manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales,
- ii. La manera en que se haya fijado el precio de transacción.

Finalmente, se considerará que la vinculación no ha influenciado en el precio de la mercancía si se demuestra que:

- El precio se ha ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios en la rama de industria de que se trate, o
- El precio se ha ajustado de manera conforme con el modo en que el vendedor fija los precios de venta a compradores no vinculados a él, o
- Con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio que está

en consonancia con los beneficios globales realizados por la empresa, en un periodo de tiempo representativo, en las ventas de mercancías de la misma especie o clase.

Para aplicar el análisis antes descrito es necesario contar con información cuantitativa y cualitativa suficientemente detallada de compañías independientes que permita identificar y seleccionar operaciones comparables.

4.1.2 Utilización de un valor criterio

Este método consiste en el empleo de valores de importación que hayan sido aceptados por la autoridad aduanera para efectos de comparabilidad, siempre que se trate de importaciones de mercancías idénticas o similares, nacionalizadas por importadores no vinculados con su vendedor, los cuales de ser próximos a los valores declarados por el importador vinculado, determinarían que no habrían sido influenciados por la relación existente entre importador y proveedor.

En este sentido, el Comentario 14.1 del Comité Técnico de Valoración Aduanera de la Organización Mundial de Aduanas señala que, cuando el valor de transacción declarado por un importador vinculado con su vendedor se aproxima mucho a valores criterio, ya no es necesario realizar un análisis de las circunstancias de la venta de las mercancías importadas.

En relación con ello, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Resolución No. 1684, se considerará valor criterio a aquellos valores que se encuentren dentro de alguno de los siguientes supuestos:

- a) El valor en aduana de la mercancía idéntica o similar tomada para la comparación, haya sido determinado con el Método del Valor de Transacción y esté vigente en el mismo momento o en un momento aproximado a la exportación para el Territorio Aduanero Comunitario, de la mercancía objeto de valoración.
- b) El valor en aduana de la mercancía idéntica o similar tomada para la comparación haya sido determinado mediante la aplicación del Método Deductivo y se encuentre vigente en el mismo momento o en un momento aproximado a la venta en el Territorio Aduanero Comunitario, de la mercancía objeto de valoración.
- c) El valor en aduana de la mercancía idéntica o similar tomada para la comparación haya sido determinado mediante la aplicación del

Método del Valor Reconstruido y se encuentre vigente en el mismo momento o en un momento aproximado a la importación de la mercancía objeto de valoración.

4.1.3 Selección de un valor criterio

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 134° de la Ley General de Aduanas, aprobada mediante Decreto legislativo No. 1053, la información publicada en el portal web de la Administración Aduanera goza de plena validez legal.

En vista de ello, los valores que se encuentran en el Sistema Integrado de Gestión Aduanera – SIGAD y en el Sistema de verificación de Precios – SIVPEP de la web de SUNAT, podrían servir a los importadores como base de datos para la búsqueda de Valores Criterio.

Es de precisar que para dicha elección se deberán considerar las características merceológicas relevantes de las mercancías, dado que el párrafo 2 del artículo 16° de la Resolución No. 1684, menciona que deberán utilizarse como referencia solamente mercancías idénticas o similares, para lo cual se deberá de cumplir con los siguientes aspectos:

- a. Mercancías Idénticas: De conformidad con el artículo 15 del Acuerdo de Valor en Aduana de la OMC, se entenderá por mercancías idénticas a aquellas que sean iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial. La norma refiere además que las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que sean consideradas como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición.
- b. Por su parte, dicha norma refiere que no podrá considerarse mercancía idéntica, a aquella que lleve incorporada o contenga, según el caso, elementos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis por los cuales no se hayan hecho ajustes, por haber sido realizados tales elementos en el país de importación.

Asimismo, mediante RTF No. 03893-A-2013, el Tribunal Fiscal ha señalado que para calificar a una mercancía importada como idéntica a la que es objeto de valoración, debe existir entre ellas una identidad total, lo cual se comprueba mediante una evaluación de todos los aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios, que sean intrínsecos a la mercancía, determinados en cada caso de acuerdo con su naturaleza. Asimismo, es necesario que ambas se hayan producido en el mismo país, y que no tengan incorporados

o no contengan, según el caso, los elementos previstos por numeral IV del inciso b) del apartado 1) del artículo 8° del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, por los cuales no se hayan hecho ajustes, pudiendo considerarse como idénticas aquellas mercancías que tienen una pequeña diferencia en cuanto a su apariencia externa.

- c. Mercancías Similares: De conformidad con el artículo 15 del Acuerdo de Valor en Aduana de la OMC, se entenderá por mercancías similares aquellas que, aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición 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 comercial.

En tal caso, la norma refiere también que la expresión “mercancías similares” no comprende las mercancías que lleven incorporadas 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, por haber sido realizados tales elementos en el país de importación.

Asimismo, mediante RTF No. 03893-A-2013, el Tribunal Fiscal ha señalado que para calificar a una mercancía importada como similar a la que es objeto de valoración, debe existir entre ellas una identidad parcial, lo cual se comprueba mediante una evaluación de todos los aspectos fundamentales o sustanciales y accesorios o complementarios, siendo una condición para establecer dicha calificación que se sustente técnicamente que las diferencias existentes entre ambas mercancías no impidan que estas cumplan la mismas funciones y que sean comercialmente intercambiables.

Por su parte, el artículo 13 del Reglamento de Valoración de la OMC, aprobado mediante Decreto Supremo N° 186-99-EF, menciona que la mercancía tomada como referencia deberá cumplir con los siguientes criterios:

- Si efectuada la comparación, reúne las características de mercancía idéntica o similar, según las definiciones contenidas en el Acuerdo de Valor en Aduana de la OMC.
- Si ha sido exportada al Perú en el mismo momento o en su defecto en el momento más aproximado sea antes o después. En caso de igualdad de aproximación se preferiría la mercancía importada con anterioridad.

- Si ha sido vendida al mismo nivel comercial. Si la diferencia existente en el nivel comercial de las referencias no influye en el precio, éstas pueden ser tomadas para la comparación.
- Si ha sido vendida sustancialmente en la misma cantidad, o en una cantidad diferente, en la medida que tal diferencia no tenga influencia en la fijación del precio de la mercancía.

Si existen diferencias en gastos de flete y/o seguro internacionales, resultantes de las diferencias entre distancias y/o medios de transportes utilizados, sólo si puede realizarse el ajuste respectivo.

Cabe señalar que mediante RTF No. 03893-A-2013, el colegiado ha señalado que se debe tener en igual consideración los valores declarados en el momento más próximo, sea éste un momento anterior o posterior al despacho en análisis, siempre que éste cubra un periodo durante el cual las prácticas comerciales y condiciones del mercado han permanecido iguales.

En tal sentido, de conformidad con el literal e) del artículo 2 de la Resolución No. 1684 se considera que el momento aproximado para aceptar el valor criterio es aquel período tan próximo al momento o fecha de la importación, exportación o venta, como sea posible, durante el cual las prácticas comerciales y las condiciones de mercado que afecten al precio permanecen idénticas.

Finalmente, debemos mencionar que, en nuestra opinión, el método más apropiado a efectos de realizar el presente análisis sería aquél que permita examinar distintas operaciones realizadas respecto a una misma mercancía, así como la exploración de las actividades de los usuarios aduaneros referidas al empleo del régimen de importación para el consumo, así como identificar a diversos importadores cuya línea de comercialización resulta compatible con la empresa importadora.

5. El Estudio de Precios de Transferencia para la Valoración Aduanera

Un estudio de Precios de Transferencia sería el instrumento para acreditar que la vinculación no ha influido en el Valor en Aduanas, y permitir la aplicación del Primer Método de Valoración de la OMC (Método del Valor de Transacción de las Mercancías Importadas) para el caso de empresas vinculadas, siempre y cuando para su elaboración se apliquen las normas que desarrollan los métodos que la legislación aduanera dispone para probar que la vinculación no ha afectado los precios declarados.

Sin perjuicio de lo expuesto, en nuestra opinión, un Estudio de Precios de Transferencia para Valoración Aduanera también podría servir para sustentar ajustes al Valor en Aduanas declarado, cuando la vinculación sí ha afectado el precio pactado, evitando la inaplicación del Primer Método de Valoración, y, por el contrario, manteniéndose en él.

Es importante mencionar que un mecanismo similar estuvo vigente en el Perú antes de la entrada en vigencia del Decreto Supremo No. 186-99-EF, Reglamento de Valoración en Aduanas de acuerdo con el Acuerdo de Valoración de la OMC, en el año 2000.

En efecto, la Regla 22 del Arancel de Aduanas, aprobado por el Decreto Supremo No. 119-97-EF (Valoración de Bruselas – “Precio Normal”), establecía que cuando el precio no correspondiese a una venta efectuada en condiciones de libre competencia por existir vinculación de cualquier índole que influyera en el precio pactado, se efectuaría el ajuste respectivo.

En la práctica, esta norma implicaba que la Aduana, mediante Resolución de Superintendencia, resolviese aplicar un porcentaje de ajuste al Valor FOB de las importaciones realizadas por una empresa para un año determinado, esto es, una tasa de ajuste de valor a las importaciones, futuras y/o pasadas, efectuadas o por efectuarse. Ello como respuesta a una consulta que sobre la aplicación de las Reglas de Valoración de Bruselas pudiese ser efectuada por los importadores.

En tal sentido, la Aduana, en coordinación con el importador, realizaba su “Estudio de Precios de Transferencia” mediante el cual determinaba un porcentaje de afectación sobre los precios pactados entre el importador y su proveedor vinculado.

Por lo tanto, el Estudio de Precios de Transferencia (para efectos exclusivamente aduaneros) podría demostrar que las operaciones entre empresas vinculadas fue realizada bajo condiciones de mercado, es decir, que los precios pactados son comparables y se encuentran dentro de los parámetros de los precios pactados entre empresas no vinculadas.

Y asimismo, también podría demostrar la influencia de la vinculación, estableciendo criterios de aplicación de ajustes al valor FOB de importación, para ser aplicado en los despachos de importación de compañías vinculadas con sus proveedores, a modo de un Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia, técnicamente sustentado y aprobado por la Autoridad Aduanera. 