

MIGUEL BAZ BAZ

*Abogado
LOVELLS*

Extracto:

EL creciente incremento del comercio internacional en operaciones en las que intervienen grupos multinacionales ha provocado, en el ámbito de las importaciones, la utilización cada vez más frecuente del denominado «principio de ventas sucesivas» como elemento de planificación fiscal que puede reducir considerablemente el coste fiscal como consecuencia de la minoración del valor en aduana.

En el presente trabajo se analiza la aplicabilidad de dicho principio en las transacciones realizadas por entidades que pertenecen a un mismo grupo multinacional, así como la implicación que las normas específicas de vinculación en el ámbito del Código Aduanero Comunitario pueden tener en la determinación del valor en aduana.

Sumario:

- I. El valor de transacción como valor en aduana.

- II. El principio de ventas sucesivas y el valor de transacción.

- III. Aplicabilidad del valor de transacción: la existencia de vinculación.
 1. Supuestos de vinculación.
 2. Ejercicio de control directo o indirecto.
 3. Influencia de la vinculación en el precio.

- IV. Conclusiones.

I. EL VALOR DE TRANSACCIÓN COMO VALOR EN ADUANA

Al igual que la expresión «base imponible» constituye un elemento esencial en la determinación de la deuda tributaria de la mayor parte de los impuestos, el «valor en aduana» constituye uno de los elementos esenciales en la determinación de los derechos de importación. En este sentido, se puede afirmar que valor en aduana es equivalente a base imponible de los derechos arancelarios de importación ¹.

En este sentido y siguiendo las disposiciones del Acuerdo General sobre Aranceles de Aduanas y Comercio (en adelante, GATT) en relación con la valoración,

«el valor en aduana de las mercancías importadas deberá basarse en el valor real de la mercancía importada a la que se aplica el derecho o en el de una mercancía similar».

A su vez,

«el "valor real" deberá ser el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país de importación, las mercancías importadas, o unas mercancías similares, sean vendidas u ofrecidas en venta, en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia».

Partiendo de las referidas disposiciones, tanto el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (en adelante, CAC) como la Instrucción 1/2004, de 27 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de valoración en aduanas de las mercancías, han venido a establecer como método principal y básico de determinación del valor en aduana el denominado «valor de transacción».

¹ Rafael HERRERA YDÁÑEZ, «Valoración de mercancías a efectos aduaneros» (1988).

En este sentido, el artículo 29.1 del CAC define el «valor de transacción» como

«el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33»,

siempre que se cumplan determinadas condiciones que se mencionarán más adelante.

Como se puede apreciar, la definición del valor de transacción que da el artículo 29 pone de manifiesto la existencia de una serie de factores que lo configuran:

1. El precio efectivamente pagado o por pagar es el precio que consta en factura.
2. Dicho precio es el que se ha de pagar por la mercancía objeto de importación. Por tanto, tal y como se desprende de las Notas Explicativas para el cálculo del valor en aduana contenidas en el Anexo 23 del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 (en adelante, Reglamento de aplicación), cualquier pago que se haga por parte del comprador al vendedor, en la medida en que no guarde relación con dicha mercancía, no deberá considerarse como mayor valor de transacción.
3. Además, la venta debe haberse realizado para la exportación con destino al país de importación. Ello significa que si la mercancía se hubiera vendido para el mercado interno del país de exportación, o para la exportación con destino a un país tercero, la referida venta no podría ser aceptada para determinar el valor en aduana.
4. Por último, si fuera necesario, el precio referido debería ser ajustado conforme a lo dispuesto en los artículos 32 y 33 del CAC.

Y es en relación con el punto 3 anterior (venta para la exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad) con el que ha de vincularse el principio de ventas sucesivas, ya que, en virtud de dicho principio, y tal y como reconoce la propia normativa aduanera, siempre que se cumplan determinadas condiciones, podrá aceptarse como valor de transacción el precio pagado en una venta anterior a la que da lugar la propia importación en el país de destino de las mercancías.

II. EL PRINCIPIO DE VENTAS SUCESIVAS Y EL VALOR DE TRANSACCIÓN

En virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 147 del Reglamento de aplicación,

«A efectos del artículo 29 del Código, el hecho de que las mercancías objeto de una venta se declaren para su despacho a libre práctica deberá considerarse una indicación suficiente de que han sido vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Comunidad. En el caso de ventas sucesivas antes de la valoración, esta indicación sólo servirá respecto a la última venta a partir de la cual se introdujeron las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad, o respecto a una venta en el territorio aduanero de la Comunidad anterior al despacho a libre práctica de las mercancías.

Deberá demostrarse a satisfacción de las autoridades aduaneras, en el momento en que tenga lugar la declaración del precio relativo a una venta que precede a la última venta a partir de la cual se hayan introducido las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad, que se ha concluido tal venta con vistas a la exportación a dicho territorio.»

El origen de la referida norma es el artículo 6 del Reglamento (CEE) n.º 1495/80, de la Comisión, de 11 de junio. Dicho artículo ya venía a establecer que el hecho de que las mercancías objeto de una venta se declarasen para su despacho a libre práctica debería considerarse una indicación suficiente de que habían sido vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Comunidad. Siguiendo a BUERBA MARTÍN ², esta norma, por una parte, simplificaba la tarea aduanera de comprobar si efectivamente las mercancías habían sido vendidas para su exportación a la Comunidad y, por otra, sentaba claramente el principio de la ausencia de elemento temporal en la determinación del valor de transacción, convirtiendo el adverbio «cuando» en una expresión condicional y negando con ello el significado de adverbio temporal que podría hacer pensar que el precio aceptable sólo sería el fijado en el momento de la venta. No obstante, el propio artículo 6 disponía que

«esta indicación (la de su mera declaración para el despacho) también servirá en el caso de ventas sucesivas antes de la valoración, pudiendo entonces tomarse cualquiera de los precios resultantes de estas ventas como base de la valoración».

Esta excepción a la regla general contenida en el propio artículo se ha venido justificando como una interpretación amplia de la expresión «cuando éstas se venden para su exportación a la Comunidad», ya que se intenta favorecer a los medios comerciales en cumplimiento de uno de los objetivos comunitarios, cual es el de facilitar y promover el comercio como medio de lograr una expansión económica.

No obstante lo expuesto, la interpretación que se ha venido haciendo del principio de ventas sucesivas ha sido muy controvertida, sobre todo, teniendo en cuenta el impacto que el mismo tiene en la recaudación de derechos aduaneros, ya que se ha convertido de forma evidente en un claro elemento de planificación (sobre todo, para las grandes compañías multinacionales).

² Miguel DE BUERBA MARTÍN, «El valor en aduana en el caso de ventas sucesivas» (*Monografías Carta Tributaria*, 5/2004).

Por ello, en aras de evitar conflictos interpretativos entre las distintas autoridades aduaneras de los países miembros de la Unión Europea y de los propios contribuyentes, el Comité del Código Aduanero (Sección del Valor en Aduana) estableció en el documento XXI/1582/94-EN Final ³, fecha-

³ Por su interés, seguidamente se transcribe el texto de dicho documento interpretativo, excepto los casos que, a título de ejemplo, figuran en el Anexo I:

«1. Introducción

La aplicación de las disposiciones citadas debe ser uniforme en todo el territorio comunitario. Este comentario del Comité del Código Aduanero (Sección del Valor en Aduana) intenta servir de orientación para la interpretación de estas disposiciones.

2. Ámbito de la norma

El artículo 147 del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión se aplica a los casos en que:

- el valor en aduana de las mercancías debe determinarse con arreglo al artículo 29 del Reglamento n.º 2913/92 del Consejo.
- las mercancías se han vendido una o más veces antes de su introducción en el territorio aduanero de la Comunidad, o se produce una venta en el interior del territorio aduanero de la Comunidad antes de su despacho a libre práctica.

El artículo 147 se refiere solamente al ámbito y aplicación de la disposición de que el "precio efectivamente pagado o pagadero por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad", como se recoge en el artículo 29.1 del Código Aduanero. El resto de este artículo 29, en particular lo que se refiere a las ventas entre partes vinculadas, así como lo dispuesto en el artículo 32, no está afectado.

3. Interpretación

3.1 Casos de una sola venta

En la primera frase del artículo 147 se estipula que "a efectos del artículo 29 del Código, el hecho de que las mercancías objeto de una venta se declaren para su despacho a libre práctica deberá considerarse una indicación suficiente de que han sido vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Comunidad". Esto concierne a los casos en que se efectúa una sola venta de las mercancías. La norma implica, por lo general, que el solo hecho de entrar en el territorio aduanero demuestra suficientemente que se trata de una venta para exportación a la CE.

3.2 Ventas sucesivas

3.2.1 La última venta: La segunda frase del artículo 147 hace extensible el sistema del apartado 3.1 a los casos en que las mercancías se vendan más de una vez antes de su importación. En ellos se contempla que se use la última venta efectuada antes de la introducción de las mercancías. En otras palabras: la indicación de que se trata de una venta para la exportación a la Comunidad se refiere a la última venta efectuada (sin necesidad de aportar otras pruebas), y se considera que dicha venta es la causante de la introducción de las mercancías en la Comunidad. En este sentido conviene precisar que aquí se entiende por "última venta" la última que, a lo largo de toda la cadena comercial, precede a la introducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad.

3.2.2 Una venta anterior: Cuando las mercancías hayan sido objeto de una venta anterior (es decir, distinta a la última venta en el sentido especificado en 3.2.1), el declarante puede pedir a las autoridades aduaneras que acepten la venta anterior como base del valor en aduana, pero sólo si puede demostrar que la venta anterior tiene circunstancias específicas y significativas que determinaron la exportación al territorio aduanero de la Comunidad.

Para mayor facilidad, la 'última venta' puede ser también una venta efectuada cuando las mercancías se encuentran ya en la CE (por ej.: en un depósito aduanero).

4. Criterios de las pruebas exigibles al declarante

Los hechos probantes de que las mercancías se vendieron para su exportación al territorio aduanero de la CE pueden establecerse de diversas maneras. Para ello, en el Anexo I se presenta una serie de casos de importaciones normales.

A los efectos de aplicación de la tercera frase del artículo 147, pueden citarse entre los elementos que pueden demostrar que las mercancías se han vendido para exportación al territorio aduanero de la CE los elementos de prueba siguientes:

- las mercancías se han fabricado con especificaciones CE o llevan indicaciones (marcas u otras) de que no tienen ningún otro uso o destino.
- las mercancías se han fabricado o producido específicamente para un comprador comunitario.
- se trata de un encargo hecho a un intermediario que adquiere las mercancías a un fabricante el cual las envía directamente a la CE.

do el 7 de junio de 1995, publicado como Comentario n.º 7 en el «Compendio de textos sobre el valor en aduana» (TAXUD/800/2002-ES), que cuando existe una venta anterior a la última venta de la cadena comercial hasta que tiene lugar la importación, el importador puede solicitar a las autoridades aduaneras que acepten dicha venta anterior como la base para determinar el valor en aduana, siempre que se pueda demostrar que, en relación con la venta en cuestión, existen circunstancias específicas y relevantes que permiten concluir que dicha venta se efectuó con vistas a la exportación de los bienes al territorio aduanero de la Comunidad.

En dicho documento interpretativo, a modo de ejemplo, se establecen como criterios relevantes para determinar el cumplimiento del requisito de que la venta se ha producido con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Comunidad los siguientes:

- Que los bienes se hayan fabricado de acuerdo con especificaciones de la Unión Europea o sean identificados de tal forma que no puedan tener otro destino o uso.
- Que los bienes se hayan fabricado o producido específicamente para un determinado comprador de la Unión Europea.
- Que los bienes hayan sido demandados a un intermediario que encarga su fabricación o producción a un fabricante y los referidos bienes sean enviados directamente a la Unión Europea por el fabricante.

Asimismo, en la Conclusión 25 de la última versión actualizada del referido «Compendio de textos sobre el valor en aduana» (TAXUD/800/2002-EN), el Comité del Código Aduanero realiza una interpretación específica de la expresión «mercancías vendidas para la exportación a la Comunidad» en el sentido de considerar como realmente determinante el hecho de que las mercancías objeto de la primera transacción se hayan vendido para la exportación al territorio aduanero de la Comunidad, sin que, a tales efectos, deba ser relevante el destino (dentro o fuera de la UE) que se dé a tales mer-

5. Responsabilidades del declarante

5.1 Generalidades

La declaración de los elementos necesarios para determinar el valor en aduana incumbe a la persona especificada en el artículo 178.2 de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero, quien deberá disponer de todos los datos requeridos, tales como los indicados en la declaración de elementos relativos al valor en aduana (formulario D.V.1).

5.2 Ventas sucesivas

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 147, el declarante tiene que señalar sobre qué base se propone calcular el valor en aduana de las mercancías. Las pruebas exigibles son:

- si la declaración se acoge a la 2.ª frase del artículo 147 (última venta en la cadena comercial), deben aportarse pruebas de esta venta mediante información sobre sus circunstancias (p. ej.: fecha del contrato de venta que consta en la casilla 5 del DV 1, domicilio del comprador, situación en la cadena de comercialización).
- si la declaración se acoge a la 3.ª frase del artículo 147 (una venta anterior), las pruebas aportadas a la aduana tienen que demostrar que esa venta cumple el requisito señalado en el apartado 4.

Si el declarante no puede aportar las pruebas exigidas sobre la venta anterior que ha servido de base para la fijación del valor en aduana, ha que recurrir a la última venta (ver apartado 3.2.1) para poder determinar el valor en aduana por el método del valor de transacción.»

cancias con posterioridad a dicha venta. Sin embargo, sí que deberá tenerse en cuenta dicha circunstancia (venta posterior de las mercancías) como un elemento objetivo de prueba para determinar si se cumple el requisito analizado cuando la realidad demuestre que las mercancías fueron finalmente vendidas a clientes dentro de la Unión Europea ⁴.

⁴ Por su relevancia, a continuación se transcribe una traducción libre del texto original en inglés a que se ha tenido acceso del documento analizado:

Conclusión 25: Mercancías vendidas para la exportación a la Comunidad

Interpretación del art. 147 del Reglamento No 2454/93

Hechos:

Caso 1: La Compañía A compra mercancías a las tarifas establecidas en Extremo Oriente del fabricante H (ambas partes están establecidas fuera de la Comunidad) pero son entregadas a la sucursal A1 de A situada en la UE.

Caso 2: Igual que en el caso 1, excepto que A1 es una filial de A, en lugar de una sucursal (art. 143.1 e) del Reglamento de aplicación).

Otros hechos relevantes

A efectos contables, en ambos casos A factura las mercancías a A1 a precios de mercado. Este precio de mercado cumple con los requisitos de vinculación, lo cual es importante en el caso 2 dado que existe una segunda venta entre A y A1 en la importación en la Comunidad.

En ambos casos, el despacho en aduanas se efectúa sobre la base de la venta entre H y A.

Tras el despacho en aduanas efectuado por A1, los bienes son entregados a A, donde se lleva a cabo el control del cumplimiento de requisitos. Posteriormente, son vendidos a clientes de cualquier parte del mundo. Aproximadamente el 50% de los bienes va finalmente destinado a clientes establecidos en la UE.

Observaciones y cuestiones:

Caso 1

1. De conformidad con el artículo 147.1 del Reglamento de aplicación y a los efectos del artículo 29 del CAC, el hecho de que las mercancías objeto de venta se declaren para su despacho a libre práctica deberá considerarse una indicación suficiente de que han sido vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Comunidad. De acuerdo con el artículo 147.3 del Reglamento de aplicación, el comprador no tendrá que cumplir más condiciones que la de ser parte del contrato de venta. En concreto, por tanto, no estará obligado a poseer un establecimiento en el territorio aduanero de la Comunidad.

Cuestión en el caso 1 (en el que ninguna de las partes está establecida en la Comunidad): ¿tiene preponderancia el hecho de que el 50% de las mercancías no fueran realmente vendidas con intención de ser destinadas al territorio aduanero de la Comunidad sobre la indicación anteriormente mencionada?

Respuesta: Sólo la operación que conlleva la importación de las mercancías en el territorio de la Comunidad desde un tercer país es relevante (art. 147.1 del Reglamento de aplicación). Lo que suceda con las mercancías posteriormente (*i.e.* ya sean reenviadas o vendidas) carece de relevancia.

2. De acuerdo con la Conclusión n.º 5 del Compendio de textos sobre el valor en aduana, cuando las mercancías son importadas por una sucursal de una empresa (transferencia de mercancías de una sección a otra de la misma entidad jurídica) no nos encontramos ante una transacción en el sentido del artículo 29 del CAC y el valor en aduana debe determinarse según el orden correspondiente de conformidad con el artículo 30 del CAC.

Cuestión en el caso 1: En este caso (a diferencia de la Conclusión n.º 5) los bienes no son fabricados por A, sino por un tercero (H) y existe un contrato de venta entre A y H. ¿Es aplicable la Conclusión n.º 5?

Respuesta: La Conclusión n.º 5 no es aplicable ya que éste es realmente un ejemplo de mercancías que pueden ser consideradas como vendidas para la exportación a la Comunidad. Existe una operación de venta entre A y H; por tanto, el artículo 29 del CAC y el primer inciso del artículo 147.1 del Reglamento de aplicación son aplicables. La Conclusión n.º 16 no afecta a este resultado.

Caso 2

1. En el caso 2 ha existido una segunda operación de venta al tiempo en que tiene lugar la valoración, por lo que la Conclusión n.º 5 tampoco es relevante. De conformidad con el artículo 147.1, segundo párrafo, del Reglamento de aplicación, podrá declararse el precio relativo a una venta que precede a la última venta que da lugar a la introducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad. Aquí, sin embargo, debe demostrarse a satisfacción de las autori-

Una vez analizado el significado del referido artículo, es necesario ponerlo en conexión directa con la norma a la que específicamente se refiere (art. 29 del CAC) con objeto de entender su aplicación.

Tal y como se ha especificado anteriormente, el referido artículo 29 dispone que el valor en aduana (base imponible del arancel aduanero) de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Por consiguiente, la interpretación conjunta de este artículo con el repetido 147 supone que, como excepción a la regla general –según la cual el valor de transacción es el precio efectivamente pagado o por pagar–, se puede utilizar como valor de transacción el precio consignado para la denominada «venta anterior» de acuerdo con lo expuesto anteriormente. De esta forma, en el caso de una importación/compra de una determinada mercancía se podrá consignar como valor de transacción el precio establecido en la factura anterior a dicha importación/compra, siempre que (i) la venta anterior a dicha importación/compra se haya producido con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Comunidad; y (ii) se cumplan el resto de requisitos establecidos con carácter general en el repetido artículo 29.

Así pues, tal y como hemos mencionado anteriormente, la aplicación del valor de transacción como valor en aduana (incluyendo la especialidad prevista en el art. 147) exige el cumplimiento de determinados requisitos recogidos en el propio artículo 29 del CAC:

dades aduaneras que la venta de las mercancías tuvo lugar para la exportación al territorio aduanero de la Comunidad. Requisitos adicionales aplicables a este caso son analizados en el Comentario n.º 7 del Compendio de textos sobre el valor en aduana.

De hecho, la única diferencia entre los casos 1 y 2 es que la parte receptora de las mercancías es una sucursal en el caso 1 y una filial en el caso 2.

Cuestión en el caso 2: ¿Podría aceptarse la operación de venta entre H y A si cumplen los criterios establecidos en el Comentario n.º 7?

Respuesta: El artículo 147 es la norma relevante y, en el contexto de aplicación de dicho artículo, los criterios del Comentario n.º 7 deben ser aplicados a la venta entre H y A.

Conclusiones generales

En el caso 1 la "venta" (*i.e.* transferencia) entre A y su sucursal no es una venta, lo cual implica que la venta entre A y H es la única aceptable. Existe una única operación de venta relevante con carácter previo a la importación de las mercancías y las normas sobre ventas sucesivas no son, por tanto, aplicables.

En el caso 2, la venta entre A y su filial es una venta *de jure* y, por consiguiente, de acuerdo con el artículo 147.1, segundo párrafo, la venta entre A y H (si es declarada a efectos de valoración en aduanas) debe ser probada como venta para la exportación a la Comunidad.

En ambos casos, el hecho de que el 50% de las mercancías sean revendidas a clientes de fuera de la UE con posterioridad a su despacho a libre práctica no es en sí mismo un argumento suficiente para rechazar el valor en aduana basado en una venta anterior de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 147.1. Sin embargo, en tales circunstancias sería razonable tener en cuenta este hecho con objeto de considerarlo como una evidencia que justifique que las mercancías fueron, al tiempo de la venta en cuestión, vendidas para su exportación a la CE.

Por aplicación del artículo 147.1, segundo párrafo, el declarante en el caso 2 (ventas sucesivas) tiene una mayor carga de la prueba que en el caso 1 (una única venta) si declara la venta entre A y H.

Evidentemente, el objetivo del artículo 147.1, segundo párrafo, es indicar que es posible, sobre la base de una prueba sólida, basar el valor en aduana en una venta precedente a la última venta (*i.e.* previa a la introducción de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad). Si hay una única venta, aplica el primer párrafo del artículo 147.1.

- a) Que no existan restricciones para la cesión o utilización de las mercancías por el comprador.
- b) Que la venta o el precio no dependan de condiciones o prestaciones cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías objeto de valoración.
- c) Que ninguna parte del producto de cualquier reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías por el comprador reviertan directa o indirectamente al vendedor.
- d) Que no exista vinculación entre comprador y vendedor o, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el apartado 2 del propio artículo 29.

En dicho apartado 2 se disponen las reglas necesarias que permiten determinar cuándo la vinculación impedirá aplicar el valor de transacción como valor en aduana. En resumen, dicha norma establece que el hecho de que exista dicha vinculación no es motivo suficiente para rechazar el valor de transacción, sino que, además, es necesario que la referida vinculación haya influido en el precio. Además, el artículo añade que

«cuando, por la información suministrada por el declarante u obtenida de otras fuentes, las autoridades aduaneras tengan motivos para considerar que la vinculación ha influido en el precio, comunicarán dichos motivos al declarante y le darán una oportunidad razonable para contestar».

Al referirse la norma a la existencia de «motivos» para poder cuestionar la influencia de la vinculación en el precio se debe entender necesariamente que la autoridad aduanera debe fundamentar la referida influencia, recayendo, por tanto, en ella la carga de la prueba.

Por consiguiente, únicamente en el caso de que existan motivos fundados de los que se derive de forma clara y meridiana la influencia de la vinculación –si existe– en el precio podremos considerar que, salvo que el sujeto pasivo pueda demostrar lo contrario, la utilización del valor de transacción –y, por ende, la aplicación del art. 147– no es posible. En tales circunstancias, será necesario acudir a los denominados métodos secundarios de valoración para determinar el valor en aduana en los términos previstos en el artículo 30.2 del CAC.

III. APLICABILIDAD DEL VALOR DE TRANSACCIÓN: LA EXISTENCIA DE VINCULACIÓN

Tal y como se ha comentado anteriormente, la aplicación del principio de ventas sucesivas –recogido en el art. 147 del Reglamento de aplicación– como valor de transacción se ha convertido en un elemento de planificación fiscal en las operaciones internacionales de compraventa de mercancías entre entidades pertenecientes a un mismo grupo multinacional.

Por ello, la aplicación de dicho principio, que permite utilizar como valor en aduana no el importe consignado en la factura que documenta la adquisición realizada por el importador, sino el de una venta anterior (siempre que se cumplan los requisitos más arriba analizados), supone un evidente ahorro de costes en la medida en que normalmente el valor consignado en una venta anterior será inferior al de la última factura.

Es por ello que se hace necesario ahora analizar de forma detenida en qué medida la restricción prevista en el apartado d) del artículo 29.1 del CAC debe ser aplicada.

De acuerdo con lo dispuesto en dicha norma, para rechazar el precio pagado o por pagar (incluyendo el supuesto previsto en el repetido art. 147) por tales circunstancias, es preciso que concurren dos condiciones:

- i) Que exista vinculación entre comprador y vendedor. En el caso de ventas sucesivas, dicha vinculación habrá de predicarse de las partes involucradas en la compraventa que sirve como referencia para determinar el valor de transacción (es decir, la denominada «venta anterior»).
- ii) Que la citada vinculación haya influido en el precio (el de la «venta anterior» caso de aplicar el art. 147 del Reglamento de aplicación).

En consecuencia, el hecho de que exista vinculación no será determinante para rechazar el valor de transacción (incluyendo el supuesto de la «venta anterior»), sino que será igualmente necesario que la influencia de tal vinculación se refleje en el precio pagado o por pagar.

1. Supuestos de vinculación.

El artículo 143.1 del Reglamento de aplicación ha establecido (siguiendo lo dispuesto en el art. 15(4) del Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del GATT) una lista cerrada de los supuestos en los que se puede entender que existe vinculación, fuera de los cuales nunca puede estimarse que aquélla exista. De acuerdo con dicha norma:

«A efectos de la aplicación de la letra d) del apartado 1 del artículo 29 y de la letra c) del apartado 2 del artículo 30 del Código, se considerará que existe vinculación entre las personas en los siguientes casos:

- a) Si una de ellas forma parte de la dirección o del consejo de administración de la empresa de la otra o viceversa;
- b) Si ambas tienen jurídicamente la condición de asociadas;
- c) Si una es empleada de otra;

- d) Si una persona cualquiera posee, controla o tiene directa o indirectamente el 5% o más de las acciones o títulos con derecho a voto de una y otra;
- e) Si una de ellas controla, directa o indirectamente, a la otra;
- f) Si ambas son controladas, directa o indirectamente, por una tercera persona;
- g) Si juntas controlan, directa o indirectamente, a una tercera persona;
- h) Si son miembros de la misma familia: Las personas sólo serán consideradas miembros de la misma familia si su relación de parentesco es una de las siguientes:
 - marido y mujer,
 - ascendiente y descendientes en línea directa, en primer grado,
 - hermanos y hermanas (carnales, consanguíneos o uterinos),
 - ascendientes y descendientes en línea directa, en segundo grado,
 - tío o tía y sobrino o sobrina,
 - suegros y yerno o nuera,
 - cuñados y cuñadas.»

De entre todos los supuestos de vinculación que recoge la norma, el más controvertido de ellos es el referido en la letra e), es decir, cuando una entidad controla, directa o indirectamente, a la otra. Y ello porque en multitud de ocasiones se producen circunstancias que podrían permitir apreciar la posible existencia de vinculación entre dos entidades que no pertenecen a un mismo grupo multinacional atendiendo exclusivamente a las meras condiciones de contratación acordadas entre ellas.

Es por esta razón por la que seguidamente se analiza con más detalle este supuesto específico de vinculación. Sobre todo, teniendo en cuenta las implicaciones directas que puede tener en la aplicación del principio de ventas sucesivas, ya que, en caso de apreciar la existencia de vinculación por tal motivo, las autoridades aduaneras podrían llegar a rechazar la «venta anterior» como determinante del valor de transacción.

2. Ejercicio de control directo o indirecto.

Como en otros muchos supuestos, la norma aduanera aplicable al efecto (art. 143 del Reglamento de aplicación) aclara bien poco lo que ha de interpretarse en caso de encontrarnos ante un concepto jurídico indeterminado: ejercicio de control directo o indirecto.

Así, el Anexo 23 de dicho Reglamento relativo a las «Notas explicativas para el cálculo del valor en aduana» ha añadido, en relación con la letra e) del apartado 1 del artículo 143, que

«se entenderá que una persona controla a otra cuando, de hecho o de derecho, se halle en situación de imponerle limitaciones u orientaciones».

La vaguedad de dicha aclaración ha provocado múltiples situaciones de controversia entre las autoridades aduaneras y los importadores; sobre todo, cuando nos encontramos ante casos en los que se plantea la duda sobre si una empresa, como consecuencia del clausulado de un contrato, por ejemplo, de distribución o fabricación, puede llegar de forma efectiva a controlar a la otra parte contratante, aunque no pertenezcan a un mismo grupo multinacional ⁵.

Las dudas han sido igualmente sembradas por los tribunales que han tenido que resolver sobre dicha cuestión, ya que, atendiendo al clausulado de un determinado contrato, han llegado a afirmar que las obligaciones que una parte impone a la otra para proteger sus derechos e intereses son prueba evidente de la existencia de dicho control, aunque se trate de la práctica habitual en el sector comercial al que pertenecen las partes contratantes ⁶.

Teniendo en cuenta las controversias anteriormente citadas y en aras de incrementar la seguridad jurídica en las transacciones internacionales, el Comité del Código Aduanero, sección del valor en aduanas, en la Conclusión 24, Documento XXI/807/95 de 5 de octubre de 1997, en relación con los cánones y derechos de licencia (supuestos en los que también entra en juego de forma determinante la cuestión de la vinculación), ha adoptado un punto de vista sobre si una persona se puede o no considerar vinculada por ejercer un control según lo dispuesto en el artículo 143.1.e) del Reglamento de aplicación. La Conclusión menciona lo siguiente en el punto 2.2.:

«En general, cuando se pagan cánones a una parte que ejerce un control directo sobre la producción y la venta de las mercancías, o un control indirecto sobre el fabricante, puede considerarse que este pago es una condición de la venta. No importa que tengan su origen en una obligación impuesta por el licenciador que se aplica al comprador en vez de al vendedor.

A continuación figuran varios elementos que podrían indicar que el licenciador ejerce un control directo o indirecto sobre el fabricante suficiente para que el pago de los cánones se considere como una condición de la venta para exportación:

a) elementos correspondientes a los productos:

- el producto fabricado es específico del licenciador (por lo que se refiere a su concepción y marca comercial),
- el licenciador determina las características de los productos y la tecnología usada;

⁵ HERRERA YDÁÑEZ (ob. cit.) afirma que la situación de control se produce «por ejemplo, cuando en un contrato de distribución exclusiva de un producto, se prohíbe al distribuidor que venda cualquier artículo competitivo con el de la concesión; o bien, cuando el precio de venta del producto en el país de importación se debe establecer de acuerdo con el proveedor».

⁶ A título de ejemplo, se puede citar en este sentido la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 10 de febrero de 2000 (cuyos argumentos fueron corroborados por la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 23 de septiembre de 2002).

- b) elementos correspondientes al fabricante, por ejemplo:
- el licenciador selecciona al fabricante y lo impone al comprador,
 - existe un contrato de fabricación directo entre el licenciador y el vendedor;
- c) elementos correspondientes al control efectivo ejercido por el licenciador, por ejemplo:
- el licenciador ejerce un control efectivo directo o indirecto sobre la fabricación (por lo que se refiere a las plantas y/o los métodos de producción),
 - el licenciador ejerce un control real directo o indirecto sobre la logística y el envío de los productos al comprador.

Ninguno de estos elementos constituye por sí mismo una condición de la venta, pero es probable que la combinación de varios de ellos muestre que el pago del canon es una condición de la venta, aunque no exista una vinculación en el sentido del artículo 143 de las Disposiciones de Aplicación del Código Aduanero».

Aunque la Conclusión parcialmente transcrita se refiere al supuesto concreto de los cánones y derechos de licencia, su análisis sobre las posibles situaciones de control (a efectos de determinar la existencia de vinculación) es un importante referente para tratar de alcanzar una interpretación razonable de lo que ha de entenderse por «ejercicio de control directo o indirecto» en cualquier supuesto en el que las prácticas comerciales usuales exigen la imposición de determinadas obligaciones recíprocas entre las partes contratantes.

Asimismo, con objeto de alcanzar la mejor interpretación del artículo 143.1.e) del Reglamento de aplicación es conveniente acudir a la opinión de la Nota Explicativa 4.1, punto 13, del Comité Técnico de Valoración en Aduana⁷, relativa a la consideración de la vinculación con arreglo al artículo 15.5, en relación con el artículo 15.4, del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT, que estipula que, aunque en un contrato básico de suministro a un precio determinado ambas partes pueden, de derecho, impartir directivas una a otra, es decir, una debe suministrar y la otra debe pagar un precio determinado, ello no crea una relación de vinculación en el sentido del artículo 15.4.e) (cuya redacción es idéntica a la del repetido art. 143.1.e) del Reglamento de aplicación).

A pesar de la ausencia de fuerza legal de la Nota referida, es importante señalar que el Abogado General del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en el Asunto C-299/90 de fecha 20 de junio de 1991 de dicho Tribunal, en su Conclusión (párrafo 16) afirma que, aunque las opiniones del Comité Técnico tienen simplemente una naturaleza interpretativa y aclaratoria, representan no

⁷ La referida Nota Explicativa es un documento interpretativo a aplicar por todos los países integrantes de la Organización Mundial de Comercio –incluyendo los pertenecientes a la Unión Europea– en relación con la interpretación del artículo 143.1.e) del Reglamento de aplicación (control, directo o indirecto, sobre otra parte).

obstante la opinión de los expertos de la mayoría de los países involucrados en el comercio internacional. Por tal motivo, si la Comunidad adoptara una interpretación contraria a dichas opiniones, se produciría una importante inseguridad jurídica, por lo que tal situación únicamente debería darse en el caso de que existieran relevantes razones que así lo aconsejaran.

La referida Nota Explicativa 4.1 establece los criterios a seguir en la interpretación del referido artículo 143.1.e)⁸:

- ⁸ Por su interés, se transcribe a continuación la mencionada Nota Explicativa 4.1 en su redacción original:
- «CONSIDERACIÓN DE LA VINCULACIÓN CON ARREGLO AL ARTÍCULO 15.5, EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 15.4**
1. El artículo 15.4 expone ocho casos solamente en los cuales, a efectos del Acuerdo, se considerará que existe vinculación entre las personas.
 2. El artículo 15.5 establece, además, que las personas que están asociadas en negocios porque una es el agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra (de aquí en adelante se utilizará el término "agente exclusivo"), cualquiera que sea la designación utilizada, se considerarán como vinculadas, a efectos del Acuerdo, sólo si se les puede aplicar alguno de los criterios enunciados en el párrafo 4 del artículo 15.
 3. Los términos del artículo 15.5 del Acuerdo tienen dos objetivos. El primero es el de apartarse claramente del concepto, mantenido en ciertos sistemas de valoración, de que los agentes exclusivos están, por su naturaleza, vinculados con sus proveedores.
 4. Por otra parte, se reconoce que las personas designadas como agentes exclusivos no deberán, sólo por este hecho, considerarse como no vinculadas, si, en realidad, se les puede aplicar uno de los criterios establecidos en el artículo 15.4. Por lo tanto, el segundo objetivo del artículo 15.5 es que la vinculación entre las personas se considere únicamente con arreglo a lo dispuesto en el artículo 15.4.
 5. Las personas que quieren asociarse en negocios, porque una de ellas quiere ser agente exclusivo de la otra, podrán ponerse en contacto de maneras muy diferentes, o por medio de anuncios en revistas económicas, o por otras vías que existen en el mundo de los negocios. Se entablarán negociaciones y, en la mayoría de los casos, se establecerán contratos escritos estipulando las condiciones del acuerdo de agente exclusivo.
 6. Puede suponerse que se darán tres situaciones. En la primera se trata de un fabricante/vendedor conocido, de buena fama, cuyos productos son muy solicitados en el país de importación. Parece evidente que en tales circunstancias, el fabricante/vendedor estará en posición más fuerte para negociar, y los términos del contrato le beneficiarán más a él, por lo que respecta a las condiciones y obligaciones, que al agente exclusivo. Sin embargo, dicho sea de paso, los precios de las mercancías serán también, inevitablemente, más elevados.
 7. La segunda situación es la opuesta: el importador es una empresa importante con una red de distribución, de venta y de servicios igualmente importante en un mercado lucrativo. En este caso, en las negociaciones el importador tendrá mayor fuerza para imponer las condiciones y obligaciones al proveedor. Es probable que éste acepte, además, precios algo más bajos para poder beneficiarse de las ventajas de la red importante de distribución y de venta del importador. La tercera situación está entre estos dos extremos: las partes entablan y concluyen sus negociaciones en posiciones de mayor igualdad.
 8. En esos casos, el contrato resultante constituirá un factor determinante, suponiendo que se haya suscrito libremente, generalmente con cláusulas de rescisión y de prórroga, y aplicables según el derecho civil del país interesado en caso de incumplimiento de las condiciones u obligaciones por una de las partes.
 9. Ahora bien, lo importante es determinar si los términos o condiciones del contrato responden a alguno de los criterios del artículo 15.4. Habrá casos en los que un contrato que concede una representación exclusiva establece, efectivamente, una vinculación, por ejemplo, en el sentido del artículo 15.4 a), al comportar una cláusula de nombramiento de una persona de una empresa a cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra parte en la transacción, o en el sentido del artículo 15.4 d) cuando tiene lugar un intercambio de acciones (del 5% o más). Es posible concebir que ciertos contratos creen una tercera entidad, por lo que entraría en juego lo dispuesto en los artículos 15.4 f) y g), y otros una asociación en negocios en el sentido del artículo 15.4 b). En cambio, es razonable suponer que tales contratos no crearán, normalmente, vinculación de empleador y empleado según el artículo 15.4 c), ni de familia en el sentido del artículo 15.4 h).
 10. Es posible concluir, pues, con bastante certeza, que las estipulaciones del contrato indicarán claramente si son o no aplicables las disposiciones en cuestión del Acuerdo.

- Los apartados 6, 7 y 8 de la referida Nota Explicativa revisan diversas situaciones que pueden darse en entidades que desarrollan actividades económicas. Se trata de situaciones en las que (i) una de las partes (bien el vendedor, bien el comprador) se encuentra en una situación de preponderancia frente a la otra a la hora de establecer las condiciones y obligaciones del contrato, o (ii) ambas partes se encuentran en una situación de mayor igualdad.

En tales casos, el contrato resultante constituirá un factor determinante, suponiendo que dicho contrato se haya suscrito libremente, generalmente con cláusulas de rescisión y de prórroga, y aplicable según el derecho civil del país interesado caso de incumplimiento de las condiciones u obligaciones por una de las partes.

- En los apartados 9 y 10 el Comité añade que lo importante es determinar si los términos y condiciones del contrato responden a alguno de los criterios del artículo 15.4.
- En el apartado 11 el Comité señala que la Nota Interpretativa del artículo 15.4.e) dispone que

«a los efectos del Acuerdo se entenderá que una persona controla a otra cuando la primera se halla de hecho o de derecho en situación de imponer limitaciones o impartir directivas a la segunda».

11. Queda por examinar, entre las disposiciones del artículo 15.4 que definen la vinculación, la del 15.4 e) que establece la existencia de la vinculación cuando una persona controla directa o indirectamente a la otra. La Nota Interpretativa al artículo 15.4 e) enuncia que "a los efectos del Acuerdo se entenderá que una persona controla a otra cuando la primera se halle de hecho o de derecho en situación de imponer limitaciones o impartir directivas a la segunda."

12. Es evidente que habrá que proceder con mucha cautela respecto a esta disposición, para que una interpretación errónea, cuando se consideran los términos y las condiciones de contratos libremente concertados entre personas que, por lo demás, no están vinculadas, no acarree resultados no deseados. Los ejemplos citados en los párrafos 6 y 7 anteriores evocan situaciones en las que los términos y condiciones del contrato benefician mucho más a una de las partes, y ésta se hallaría de derecho en situación de imponer limitaciones a la otra. Ahora bien, en todo contrato, verbal o escrito, incluso en el más sencillo, una de las partes se halla siempre jurídicamente en situación de imponer limitaciones o impartir directivas a la otra, de conformidad con los términos y las condiciones del contrato, y esta parte tendrá un recurso legal si no se cumplen las condiciones del contrato.

13. Por ejemplo, en un contrato sencillo de entrega a un precio dado, ambas partes pueden, de derecho, impartir directivas una a otra, o sea, una debe entregar las mercancías y la otra debe pagar el precio fijado por ellas. Lo que no quiere decir que entre estas partes exista una vinculación en el sentido del artículo 15.4 e). Incluso en una relación contractual más compleja, en la que el vendedor, dado el canon pagadero sobre la mercancía importada, tiene el derecho de establecer y revisar el sistema de contabilidad que el importador debe utilizar para justificar los cánones, el hecho de impartir estas directivas de funcionamiento no creará en sí una vinculación en el sentido del artículo 15.4 e).

14. Puede concluirse que el Acuerdo no tiene el propósito de crear una vinculación a partir de cada contrato o acuerdo que, por su propia naturaleza, establece derechos ejecutorios u obligaciones en virtud de la legislación nacional. Por lo tanto, el texto de la Nota Interpretativa al artículo 15.4 e) que enuncia que una persona controla a otra cuando la primera se halla, de hecho o de derecho, en situación de imponer limitaciones o impartir directivas a la segunda, debe considerarse aplicable normalmente a situaciones diferentes de aquellas en las que las dos partes, sin estar vinculadas de otra forma, concierten libremente un contrato.

15. Dicho de otro modo, si las partes son libres de negociar o no, si son libres de concertar un contrato o no, si cada una de ellas puede dar por terminado el contrato, previo aviso, o de acuerdo a una cláusula de aquél, o sin hacer uso de la posibilidad de prorrogarlo, entonces, independientemente de los términos o de las condiciones, o del grado del control que éstos otorguen a una parte sobre la otra, sería difícil concebir circunstancias en las que tales contratos tuvieran como efecto el que a dichas partes les fuera aplicable el artículo 15.4 e) o su Nota Interpretativa. Para que haya vinculación, hace falta, normalmente, que las condiciones del artículo 15.4 e) existan independientemente del contrato de que se trate, libremente concertado y rescindible. La cuestión de si tales contratos crearían restricciones, condiciones o contraprestaciones del tipo de las previstas en el artículo 1 debería tratarse según las disposiciones pertinentes de dicho artículo 1.»

- El apartado 12 de la repetida Nota indica que es evidente que habrá que proceder con mucha cautela respecto al artículo 15.4.e) [cuyo texto, como se ha indicado anteriormente, es idéntico al del art. 143.1.e) del Reglamento de aplicación], para que una interpretación errónea no acarree resultados no deseados cuando se consideren los términos y condiciones de contratos libremente concertados entre personas que, por lo demás, no están vinculadas.
- El apartado 14 de la Nota (cuyo texto original, tal y como se indica más adelante, fue modificado en 1998) concluye afirmando que el Acuerdo no tiene el propósito de crear una vinculación a partir de cada contrato o acuerdo que, por su propia naturaleza, establece derechos ejecutorios y obligaciones en virtud de la legislación nacional. Por tanto, el texto de la Nota Interpretativa al artículo 15.4.e) que enuncia que una persona controla a otra cuando la primera se halla, de hecho o de derecho, en situación de imponer limitaciones o impartir directivas a la segunda, debe considerarse aplicable normalmente a situaciones diferentes de aquellas en las que las dos partes, sin estar vinculadas de otra forma, concierten libremente un contrato.
- Finalmente, el apartado 15 (cuyo texto fue suprimido en 1998) clarificaba aún más la cuestión al añadir que si las partes son libres de negociar o no, si son libres de concertar un contrato o no, si cada una de ellas puede dar por terminado el contrato, previo aviso, o de acuerdo con una cláusula de aquél o sin hacer uso de la posibilidad de prorrogarlo, entonces, independientemente de los términos o de las condiciones, o del grado de control que éstos otorguen a una parte sobre la otra, sería difícil concebir circunstancias en las que tales contratos tuvieran como efecto el que a dichas partes les fuera aplicable el artículo 15.4.e) o la Nota Interpretativa. Para que haya vinculación hace falta, normalmente, que las condiciones del artículo 15.4.e) existan independientemente del contrato de que se trate, libremente concertado y rescindible.

Según se desprende del texto de diversas Actas de reuniones celebradas por el Comité de Valoración en Aduana de la Organización Mundial del Comercio ⁹, es evidente que el concepto «control» recogido en el artículo 143.1.e) del Reglamento de aplicación ha sido objeto de numerosas discusiones. El Comité de Valoración ha analizado detalladamente cómo se organizan las relaciones comerciales con carácter previo a la emisión de la Nota Explicativa anteriormente analizada, así como los problemas potenciales que pueden surgir.

Sólo algunos años después de las primeras discusiones en relación con la referida Nota Explicativa 4.1, el Comité decidió, en 1998, que se modificara la última frase del apartado 14 en el siguiente sentido:

«por lo tanto, el texto de la Nota Interpretativa al párrafo 4.e) del artículo 15 se considerará aplicable a situaciones que van más allá de contratos usuales celebrados por un comprador y un vendedor o de acuerdos usuales de distribución y que suponen que una persona se halla en situación de imponer limitaciones o impartir directivas en áreas esenciales relacionadas con la dirección de las actividades de la otra persona».

⁹ Véanse, a título ilustrativo, las Actas G/VAL/M/4 (29 de noviembre de 1996), G/VAL/M/5 (3 de junio de 1997), G/VAL/M/7 (17 de junio de 1998) y G/VAL/M/10 (6 de septiembre de 1999).

Un año más tarde (1999), el Comité consideró, en el nuevo caso objeto de estudio, que la compañía matriz imponía limitaciones o impartía directivas a su filial por lo que respecta a los puestos de dirección, el derecho de propiedad o el derecho de voto o la ubicación de locales comerciales que, efectivamente, eran todos ellos aspectos esenciales de la dirección. Por consiguiente, se consideró a las dos sociedades vinculadas. Es decir, el Comité ha entendido el término «control» directamente relacionado con la posibilidad de imponer limitaciones o impartir directivas respecto a cuestiones relacionadas específicamente con la dirección de las actividades de la entidad hipotéticamente «controlada».

Por último, con objeto de finalizar el análisis del repetido artículo 143.1.e) del Reglamento de aplicación, es relevante traer a colación en este momento el Estudio de Caso 11.1¹⁰ del Comité Técnico de Valoración en Aduana en relación con la aplicación del artículo 15.4.e) («Transacciones

¹⁰ Por su interés, se reproduce a continuación el texto completo de dicho Estudio de Caso:

«APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 15.4 c) TRANSACCIONES ENTRE PERSONAS VINCULADAS

Elementos de hecho de la transacción

1. La empresa B, establecida en el país de importación I, ha celebrado un acuerdo de venta, de servicio y de distribución (el acuerdo) con la empresa C, establecida en el país de exportación X. La empresa C es una filial de una importante empresa multinacional que fabrica maquinaria pesada, muy conocida por los consumidores, y repuestos.
2. Las estipulaciones del acuerdo son las siguientes:
 - a) Por este acuerdo, tanto la empresa B como la empresa C se proponen, principalmente, fomentar y promover la venta de productos, asegurar el mejor abastecimiento posible de los repuestos y ofrecer un servicio técnico que satisfaga a los usuarios del producto.
 - b) La empresa B tendrá a cargo fomentar y promover la venta de los productos a clientes actuales y futuros en el territorio acordado y mantener la gama de productos acordada.
 - c) El acuerdo es un contrato de carácter personal que la empresa C firma confiando en la capacidad de la empresa B de asegurar las ventas y el servicio a los clientes. La empresa B se compromete a no designar a otros para realizar estas tareas sin el consentimiento escrito de la empresa C.
 - d) La empresa C y la empresa B convienen en que la eficacia y la capacidad de ésta para lograr el primer objetivo del acuerdo podrían verse perjudicadas por su asociación con otra organización que sería un importante usuario (usuario final) de los productos. La empresa B se compromete a renunciar, durante la vigencia del acuerdo, a semejante asociación, sea por inversión de capital u obtención del mismo, o gestión o propiedad en común, o de otra forma, salvo consentimiento por escrito de la empresa C.
 - e) La empresa C cuenta con ciertas personas cualificadas y capacitadas de la empresa B para la promoción, la venta y el servicio de mantenimiento en el país I. La empresa B se compromete a que estas personas sigan participando en la dirección de la empresa, o sigan teniendo importantes intereses financieros en ella. No se producirá ningún cambio notable en lo que respecta a la participación de dichas personas en la dirección, a su derecho de propiedad o a su derecho a voto sin notificarlo previamente a la empresa C y sin el consentimiento previo de ésta.
 - f) La empresa B se compromete a que, salvo consentimiento por escrito de la empresa C, las existencias de los productos comprados a la empresa C con arreglo al acuerdo no se utilizarán como garantía a favor de otros acreedores.
 - g) La empresa B instalará, a satisfacción de la empresa C, uno o varios locales comerciales para asegurar a sus clientes un abastecimiento suficiente y un apropiado servicio técnico. La empresa B se compromete a abrir nuevos locales o a cambiar de sitio los existentes para poder prestar los correspondientes servicios a los clientes. La ubicación de establecimientos nuevos y el cambio de sitio de los existentes sólo puede hacerse con el consentimiento por escrito de la empresa C. La empresa B mantendrá todos sus locales en buen estado, limpios y atractivos, y existencias suficientes de productos a satisfacción de la empresa C.
 - h) La empresa B empleará un número apropiado de personal cualificado para la venta y el mantenimiento de los productos, a satisfacción de la empresa C.
 - i) La empresa B llevará los libros de inventarios y de ventas según lo estipulado por la empresa C, y le proporcionará a ésta informes respecto a las existencias, las ventas y el servicio según los plazos estipulados por la empresa C.
 - j) Antes de pasados 30 días después de que haya finalizado el año fiscal de la empresa C, o en cualquier otro momento a petición de ésta, la empresa B le proporcionará toda la información que pueda solicitar razonablemente respecto a la composición del capital social, al estado financiero y a las actividades de la empresa B y de todas las sociedades con las que ésta esté asociada o vinculada.

entre personas vinculadas»). Dicho Estudio de Caso analiza un contrato específico para determinar si, como consecuencia del clausulado del mismo, podría entenderse que una de las partes controla a la otra en el sentido del artículo 15.4.e). Como conclusión del referido análisis, el Comité viene a

- k) Antes de pasados 90 días después del cierre de su año fiscal, la empresa B presentará a la empresa C, salvo disposición distinta de ésta, un estado de cuentas verificado y una cuenta de resultados por dicho año.
 - l) Las partes entienden que su relación será la de empresarios independientes y de vendedor y comprador; que ninguna disposición del acuerdo o medida dimanante de él hará que la empresa B actúe de comisionista en nombre de la empresa C para cualquier efecto que sea; y que la empresa B correrá con todos los gastos de las actuaciones o de las actividades que emprenda conforme al acuerdo, salvo disposición expresa distinta.
 - m) Cada una de las partes puede rescindir el acuerdo, con o sin motivo, comunicando a la otra con anterioridad su decisión.
3. Otras cláusulas del acuerdo establecen las modalidades de la venta de las mercancías por la empresa C a la empresa B, así como las condiciones de cada venta realizada conforme al acuerdo, como, por ejemplo, los precios hechos a los comerciantes, los precios a los usuarios finales, la transmisión del título de propiedad, el modo de pago y la garantía.
4. Según el acuerdo, las importaciones en el país I de mercancías suministradas por la empresa C se reparten en las cuatro categorías siguientes:
- i) mercancías vendidas por la empresa C a la empresa B;
 - ii) mercancías que la empresa C vende directamente a los usuarios finales en cumplimiento de pedidos solicitados por la empresa B;
 - iii) mercancías vendidas por la empresa C a usuarios finales sin la intervención de la empresa B o de algún otro comerciante; y
 - iv) mercancías vendidas por la empresa C a otros dos comerciantes según condiciones semejantes a las hechas a la empresa B en la categoría i).
5. Un examen de las circunstancias en lo relacionado con los otros dos comerciantes muestra que la asociación entre la empresa B y la empresa C es única. Los otros comerciantes:
- a) sólo están autorizados para comprar mercancías por cuenta propia;
 - b) no están autorizados para solicitar pedidos de usuarios finales del tipo solicitado por la empresa B en la categoría ii) (ventas a comisión);
 - c) no pueden emprender actividades de diagnóstico; o
 - d) no perciben comisiones por ventas realizadas por la empresa C a otros compradores en el país I.
6. En los contratos celebrados entre estos dos comerciantes y la empresa C no constan las cláusulas especificadas en el anterior párrafo 2.
7. Las Aduanas han establecido también que la empresa B y la empresa C no son personas vinculadas según los apartados a), b), c), d), f), g) y h) del artículo 15.4 del Acuerdo.

Asunto por resolver

8. Por lo que respecta a las ventas que se realizan entre la empresa C y la empresa B, la cuestión está en saber si se trata de personas vinculadas en el sentido del artículo 15.4 e), porque una parte controla directa o indirectamente a la segunda.

Análisis

9. La Nota Interpretativa al artículo 15.4 e) dispone que "se entenderá que una persona controla a otra cuando la primera se halla de hecho o de derecho en situación de imponer limitaciones o impartir directivas a la segunda". La Nota Explicativa 4.1 del Comité Técnico procura proporcionar directrices adicionales respecto a la aplicación del artículo 15.4 e) y su Nota interpretativa en relación con acuerdos de agentes, de concesionarios y de distribuidores exclusivos. Este caso suscita las mismas consideraciones para determinar el "control".

10. La Nota Explicativa 4.1 enuncia que cada contrato de compra/venta o acuerdo de distribución establece derechos y obligaciones cuya ejecución y cumplimiento son exigibles jurídicamente entre las partes. También recalca que es de suma importancia distinguir entre los derechos y obligaciones normalmente relacionadas con la venta y distribución internacionales de mercancías y los derechos y obligaciones contractuales que crearían una vinculación entre las partes en el sentido del artículo 15.4 e). Según la Nota Explicativa 4.1 "el texto de la Nota Interpretativa al artículo 15.4 e) debe, normalmente, considerarse aplicable a situaciones... que suponen que una persona se halla en situación de imponer limitaciones o impartir directivas en áreas esenciales relacionadas con la dirección de las actividades de la otra persona". Para determinar, sobre la base del acuerdo de distribución, si las empresas B y C están vinculadas, es necesario examinar esmeradamente los efectos de las cláusulas de dicho acuerdo a la luz de este principio, el artículo 15.4 e) y sus Notas Interpretativas.

establecer que, aunque todos los aspectos del acuerdo examinado concuerdan con los usos comerciales, sin embargo dicho acuerdo va más allá de contratos usuales celebrados por un comprador y un vendedor. Mediante el acuerdo, una de las partes se halla en situación de imponer limitaciones y/o impartir directivas a la otra parte en varias áreas esenciales de su dirección (a saber: puestos de dirección, derecho de propiedad o derecho a voto, ubicación de locales comerciales).

11. Muchas de las cláusulas que constan en el acuerdo de distribución concertado entre las empresas C y B son típicas de las usuales en tales acuerdos y no suponen que una de las partes imponga limitaciones o imparta directivas a la otra. Por ejemplo, es usual que los acuerdos de distribución contengan una cláusula de rescisión (2 m)); cláusulas que asignan cometidos (2 b)); una cláusula del "mejor empeño" (2 h)); y una declaración de independencia para limitar la responsabilidad (2 i)). Sin embargo, varias otras cláusulas del acuerdo de distribución necesitan un análisis más detenido:

- a) Cláusula 2 d): Los acuerdos de distribución suelen comprender pactos encaminados a impedir que alguna de las partes establezca asociaciones que puedan conducir a conflictos de intereses. En este caso, las partes han considerado que toda asociación de la empresa B con usuarios finales podría tener efectos negativos en su capacidad de realizar el principal objetivo del acuerdo. La empresa B se compromete a renunciar a semejante asociación, "sea por inversión de capital u obtención del mismo, o gestión o propiedad en común, o de otra forma, salvo consentimiento de la empresa C". Las decisiones relativas a estos diferentes aspectos pueden ser áreas esenciales de la dirección de toda empresa. Sin embargo, el alcance verdadero de esta limitación debe valorarse en el contexto de los principales objetivos del acuerdo y de la prevención de los conflictos de intereses. Esta cláusula limita el derecho de la empresa B a asociarse con "usuarios finales" o a obtener capital de éstos. La empresa B es libre de asociarse con otras partes y de obtener capital de otras fuentes sin el consentimiento previo de la empresa C. En tales circunstancias, es razonable que la empresa C tenga el derecho de acordar o rechazar cualquier asociación con un "usuario final" que proponga la empresa B por los posibles efectos negativos que tal asociación pueda producir en las prioridades y/o lealtad de la empresa B.
- b) Cláusula 2 e): Los acuerdos de distribución comprenden, normalmente, pactos por los que se exige que una de las partes notifique a la otra todo cambio importante que se produzca en la propiedad o en la dirección. Con frecuencia, tales cambios pueden ser motivo para rescindir un acuerdo. Sin embargo, la cláusula 2 e) va mucho más allá que una simple estipulación de notificación al exigir el consentimiento de la empresa C antes de efectuar cualquier cambio en la dirección, la propiedad o control de votos. El nombramiento de la dirección y las decisiones relacionadas con la cesión y el derecho a voto son áreas esenciales relacionadas con la dirección de la empresa B.
- c) Cláusula 2 g): Los requisitos de disponer de locales comerciales apropiados así como de existencias y piezas de recambio suficientes quedan incluidos, en general, en los acuerdos de distribución. A menudo puede que el proveedor y el distribuidor se consulten acerca de la ubicación de los locales comerciales. Esta cláusula, sin embargo, hace patente que al final, la empresa C tiene el derecho de decidir si se abrirán nuevos locales comerciales y si se cambiará de lugar alguno de los existentes. Las decisiones respecto a la ubicación de actividades comerciales son áreas esenciales de la dirección de la empresa B.
- d) Cláusulas 2 j) y k): Estas cláusulas, aunque no otorguen derechos específicos de toma de decisiones a la empresa C, indican que ésta controla la situación financiera de la empresa B, de sus filiales y de las empresas vinculadas. Se estipula por lo general el acceso a los documentos financieros para permitir a una de las partes comprobar y determinar la exactitud de los pagos que le haya hecho la otra parte (por ejemplo, cánones, comisión y producto). No se desprende claramente de la información facilitada la naturaleza exacta del acceso que la empresa C tiene a los documentos financieros de la empresa B, y será necesario un examen para determinar el alcance y los efectos de esta cláusula en la práctica.

Conclusión y razones

12. Aunque todos los aspectos del acuerdo concertado entre las empresas B y C concuerdan con los usos comerciales, sin embargo, dicho acuerdo va más allá de contratos usuales celebrados por un comprador y un vendedor o de acuerdos usuales de distribución. Mediante el acuerdo, la empresa C se halla en situación de imponer limitaciones e/o impartir directivas a la empresa B en varias áreas esenciales de su dirección (a saber, puestos de dirección; derecho de propiedad o derecho a voto; ubicación de locales comerciales). Por consiguiente, las empresas B y C se considerarán personas vinculadas a los efectos del Acuerdo sobre Valoración en aduana de la OMC, porque la empresa C tiene la capacidad de controlar directa o indirectamente a la empresa B en el sentido del artículo 15.4 e) del Acuerdo.

13. Teniendo en cuenta esta conclusión, cuando existan dudas acerca de la aceptabilidad del precio, la Administración de Aduanas emprenderá un examen con objeto de determinar si la vinculación ha influido en el precio, de conformidad con el artículo 1.2 y su Nota Interpretativa.»

3. Influencia de la vinculación en el precio.

Aun en el caso de que nos encontremos ante uno de los supuestos de vinculación previstos en el artículo 143.1 del Reglamento de aplicación, tal y como se ha analizado anteriormente, no debe rechazarse sin más el valor de transacción (incluyendo el supuesto de la «venta anterior»), sino que será preciso examinar las circunstancias propias de la operación y deberá admitirse dicho valor de transacción en la medida en que la referida vinculación no haya influido en el precio.

En este sentido, el artículo 29.2.a) del CAC aclara que

«para determinar si el valor de transacción es aceptable a efectos de la aplicación del apartado 1 (valor de transacción), el hecho de que el comprador y el vendedor estén vinculados no constituirá, por sí mismo, motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción»;

añadiendo que,

«si fuere necesario, se examinarán las circunstancias propias de la venta y se admitirá el valor de transacción, siempre que la vinculación no haya influido en el precio».

A tales efectos, no debe entenderse que hay que examinar las circunstancias de la venta en todos los casos de vinculación entre comprador y vendedor. Sólo debería exigirse dicho análisis cuando existan dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio. Por consiguiente, cuando las autoridades aduaneras no tengan ninguna duda sobre dicha aceptabilidad, deberán admitir el precio sin que el importador deba aportar información complementaria. Así, las autoridades aduaneras pueden haber estudiado con carácter previo la cuestión de la vinculación o disponer de información detallada en relación con el comprador y el vendedor y, por tanto, tener el convencimiento de que la vinculación no ha influido en el precio. Sin embargo, ello no obsta para que se pueda efectuar una nueva investigación, dirigiéndose para ello al importador ¹¹.

Por consiguiente, puede afirmarse que, aunque la vinculación en sí no constituye un motivo para rechazar el valor de transacción, el hecho de que exista alerta a las autoridades aduaneras sobre la posible necesidad de proceder a una investigación de las circunstancias de la venta.

Aunque no existe norma alguna ni directrices precisas respecto a las dudas sobre la aceptabilidad del precio que pueden motivar una investigación complementaria sobre las circunstancias de la venta por parte de las autoridades aduaneras, la concepción estructural de los textos normativos

¹¹ Véase a estos efectos la Nota Explicativa al artículo 29.2 del CAC incluida en el Anexo 23 del Reglamento de aplicación.

aplicables permite interpretar que la mera existencia de la vinculación puede dar motivos para cuestionar si el precio pactado entre comprador y vendedor ha sido realmente influido por la repetida vinculación.

Cuando las dudas sobre la aceptabilidad del precio –por considerar que la vinculación existente influye sobre aquél– motiven la necesidad de efectuar una investigación complementaria por parte de las autoridades aduaneras, se ha de dar conocimiento al importador para que éste pueda demostrar, en su caso, que dicha influencia realmente no se produce.

En este sentido, el párrafo segundo del artículo 29.2 a) del CAC dispone que

«cuando, por la información suministrada por el declarante u obtenida de otras fuentes, las autoridades aduaneras tengan motivos para considerar que la vinculación ha influido en el precio, comunicarán dichos motivos al declarante y le darán una oportunidad razonable para contestar».

Dichos motivos habrán de comunicarse por escrito si así lo requiere el declarante. No obstante, es preciso recordar que las autoridades aduaneras no se encuentran obligadas a justificar las razones por las que, en ejercicio de sus funciones de investigación, solicitan informaciones al importador sobre la transacción para la importación; aunque también es cierto que dicha posibilidad no está expresamente prohibida, por lo que entendemos que sería conveniente comunicar al importador dichas razones ¹².

¹² Un examen más detallado de las cuestiones relativas a la aplicación del artículo 29.2.a) del CAC (de redacción muy similar al art. 1.2 b) del Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del GATT) es realizado en el Comentario 14.1 («Aplicación del art. 1, párrafo 2») del Comité Técnico del Valor en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas, cuyo texto se transcribe a continuación por su indudable interés:

«APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 1, PÁRRAFO 2

1. El presente Comentario examina los derechos y obligaciones que confiere el Acuerdo a las Administraciones de Aduanas y a los importadores, en lo que se refiere al trato aplicable a las transacciones entre personas vinculadas, de conformidad con el artículo 1.2.

2. La Introducción general del Acuerdo reconoce que la base para la valoración en aduana de las mercancías debe ser, en la mayor medida posible, su valor de transacción. Ahora bien, según el artículo 1, el valor de transacción sólo podrá aceptarse como valor en aduana si se cumplen las cuatro condiciones establecidas en los apartados a) a d) del párrafo 1 del mismo artículo 1. La cuarta condición, enunciada en el apartado 1 d) requiere que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor, pero se prevé también que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable con tal de que se cumpla lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 1. Textualmente, esta disposición quiere indicar que una vinculación entre el comprador y el vendedor plantea una cuestión por la que se advierte al importador y a las Aduanas de la existencia de un problema en cuanto a la aceptabilidad del precio como base del valor de transacción.

3. Sin embargo, cuando puede demostrarse que lo dispuesto en el párrafo 2 b) del artículo 1 puede satisfacerse (a saber, el valor de transacción se aproxima mucho a alguno de los valores "criterio" en él dispuestos), quedaría establecida la aceptabilidad del precio como base para el valor de transacción y, por ende, sería inútil, con arreglo al párrafo 2 a) del artículo 1, cualquier examen de las circunstancias de la venta de mercancías importadas.

4. En ausencia de uno de estos valores criterio las siguientes preguntas y respuestas facilitarán una orientación a las Administraciones de Aduanas y a los importadores sobre la aplicación del párrafo 2 a) del artículo 1.

A efectos de considerar el valor de transacción inaceptable por la posible influencia de la vinculación en el precio, las autoridades aduaneras deben estar dispuestas a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, incluida la forma en que el comprador y el vendedor organicen sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate, con objeto de determinar si la vinculación ha influido en el precio.

Pregunta No. 1

5. ¿La existencia de una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido del párrafo 4 del artículo 15 da derecho a las Aduanas a rechazar el valor de transacción?

Respuesta

6. No. La vinculación en sí no constituye un motivo para rechazar el valor de transacción. El párrafo 2 a) del artículo 1 es muy claro sobre este particular. No obstante, el hecho de existir una vinculación alerta a las Aduanas sobre la posible necesidad de proceder a una investigación de las circunstancias de la venta.

Pregunta No. 2

7. ¿Es necesario que las Aduanas tengan razones para que emprendan una investigación sobre las circunstancias de la venta?

Respuesta

8. No. El párrafo 2 a) del artículo 1 dispone que se examinarán las circunstancias de la venta entre personas vinculadas. Ahora bien, el párrafo 2 de la Nota Interpretativa al párrafo 2 del artículo 1 puntualiza que no se exigirá que se haga un examen de tales circunstancias en todos los casos, sino sólo cuando existan dudas acerca de la aceptabilidad del precio.

Pregunta No. 3

9. ¿Constan en el Acuerdo directrices precisas respecto a las dudas sobre la aceptabilidad de un precio que darían motivo a las Aduanas para emprender una investigación sobre las circunstancias de la venta?

Respuesta

10. No. Sin embargo, la concepción estructural del Acuerdo es tal que la mera existencia de una vinculación da motivos para preguntarse si el precio entre el vendedor y el comprador ha sido o no influido por la vinculación, porque sólo puede utilizarse el precio como base del valor de transacción cuando la vinculación no ha influido en el precio. Por otra parte, el artículo 17 establece que ninguna de las disposiciones del Acuerdo impedirá a las Aduanas que comprueben la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración. Podría tratarse, por ejemplo, de una declaración que haga el comprador vinculado implícita o explícitamente, según los documentos o declaraciones requeridos por el país de importación, al aplicar el método del valor de transacción, a saber, "mi vinculación con el vendedor no ha influido en el precio".

Pregunta No. 4

11. ¿Tienen que comunicar las Aduanas sus "dudas" al importador cuando recaban datos sobre las circunstancias de la venta o sobre si el precio ha sido influido por la vinculación entre el comprador y el vendedor?

Respuesta

12. No. Ninguna de las disposiciones del Acuerdo preceptúa que las Aduanas deban justificar las razones por las que solicitan informaciones al importador sobre la transacción para la importación. El párrafo 6 del Anexo III y el artículo 17 reconocen que podrá ser necesario que las Aduanas realicen investigaciones sobre la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración que les sean presentados a efectos de valoración en aduana y que en esas investigaciones las Aduanas tienen el derecho de contar con la plena cooperación de los importadores. Ninguna disposición preceptúa que las Aduanas deben dar razones por examinar una transacción. Ahora bien, ninguna les impide tampoco comunicar al importador las razones de sus dudas. Sería deseable si pudiesen hacerlo.

Pregunta No. 5

13. ¿En el supuesto de que las Aduanas estimen que tienen razones para pensar que la vinculación ha influido en el precio de las mercancías objeto de una transacción, tienen que comunicar al importador las razones por las que lo creen?

Respuesta

14. Sí. El párrafo 2 a) del artículo 1 establece que la Administración de Aduanas, cuando tiene razones para considerar inaceptable el valor de transacción porque la vinculación ha influido en el precio, –por lo que el artículo 1 no es aplicable–, comunicará esas razones al importador. Es más, éste tendrá oportunidad razonable para contestar y derecho a que se le comuniquen por escrito las razones aducidas por las Aduanas.

El repetido Anexo 23 del Reglamento de aplicación cita, a título de ejemplo, tres caminos que pueden conducir a demostrar que la vinculación no ha influido en el precio:

- Si el comprador y el vendedor, aunque vinculados en el sentido del artículo 143 del Reglamento de aplicación, compran y venden entre sí como si no estuvieran vinculados.
- Si el precio se ha fijado de forma compatible con las prácticas normales de fijación de precios en la rama de producción de que se trate.

En este sentido, entendemos que para rechazar el precio convenido no basta con que las autoridades aduaneras no puedan o no sean capaces de verificar que el procedimiento seguido para la fijación de precios es el habitual en la rama de producción de que se trate.

- Si se prueba que el precio pactado cubre todos los costes y permite un beneficio que esté en consonancia con el beneficio global obtenido por la empresa en un período de tiempo suficientemente representativo –por ejemplo, un año– por la venta de mercancías de la misma naturaleza o especie.

A tal efecto, resultaría conveniente un estudio de las funciones y riesgos asumidos por las partes con el objeto de establecer qué costes deben considerarse incurridos por las respectivas partes contratantes. En este sentido, consideramos que han de ser las autoridades aduaneras quienes, en caso de no aceptar el precio fijado por las partes, estén en disposición de demostrar qué funciones y riesgos han de ser asumidos por el vendedor con la finalidad de poder justificar que, en la medida en que no están incluidos en el precio, deberían formar parte de él.

Como claramente parece desprenderse de lo anteriormente expuesto, la cuestión que suscita mayores controversias en la aplicación de la norma que ahora se está analizando es la relativa a la demostración de que la vinculación no ha influido en el precio. Es decir, tal y como afirma la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ013954):

«estamos, por tanto, en presencia de una materia de prueba».

Pregunta No. 6

15. ¿Incumbe al importador cerciorarse de que la vinculación no ha influido en el precio antes de declarar las mercancías para su valoración según lo dispuesto en el artículo 1?

Respuesta

16. Sí. Antes de declarar un valor en aduana determinado según el método del valor de transacción, el importador tiene que cerciorarse en la medida de lo posible de que ningún elemento ha influido en el precio. Le impone esta obligación el artículo 1 al disponer que se aplicará el valor de transacción siempre que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o, en caso de existir, pueda demostrarse que aquélla no ha influido en el precio.

Pregunta No. 7

17. En el supuesto de que la Administración de Aduanas haya examinado anteriormente las circunstancias de la venta y la vinculación entre el comprador y el vendedor y haya comprobado que aquélla no ha influido en el precio, ¿se le niega la posibilidad de solicitar las mismas u otras informaciones en una fecha ulterior?

Respuesta

18. No. Aunque no se pretenda que la Aduana examine las circunstancias de cada una de las ventas, cada vez que tenga dudas acerca de la aceptabilidad de un precio puede emprender una nueva investigación dirigiéndose al importador.»

En principio, aunque la norma no es precisa a este respecto, el Comité Técnico del Valor en Aduana de la Organización Mundial de Aduanas, en el Estudio de Caso 10.1 («Aplicación del art. 1.2») ha venido a considerar, en su apartado 12, que le corresponde al importador demostrar que la vinculación no ha influido en el precio. Es cierto, no obstante, que el artículo 29 del CAC requiere que las autoridades aduaneras den al importador oportunidad razonable para suministrar la información que demuestre que la vinculación no ha influido en el precio; sin embargo, no obliga a la Administración de Aduanas a emprender una investigación exhaustiva encaminada a justificar la diferencia de precios a que hace referencia el caso objeto de estudio por parte del Comité. En consecuencia, toda decisión a este respecto debe basarse, esencialmente, en la información proporcionada por el importador.

No obstante, la rigidez interpretativa que parece desprenderse del Estudio de Caso anteriormente citado debe ser matizada en aplicación de los principios generales que rigen nuestro ordenamiento en relación con la carga de la prueba.

A este respecto, es preciso citar la reciente sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 14 de noviembre de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ015836). En dicho fallo, el Alto Tribunal afirma lo siguiente:

«Desde esta perspectiva, las reglas contenidas en el Reglamento Comunitario sobre aduanas a que nos venimos refiriendo y cuyos preceptos son los invocados en los tres primeros motivos casacionales, son normas para llevar a cabo una verdadera comprobación de valores, frente a los declarados por el contribuyente, en este caso los de transacción. En estos supuestos, en que la Administración rechaza el valor consignado y pretende obtener otra valoración a partir de reglas preestablecidas, resulta evidente que, si el contribuyente mantiene su postura, corresponde a aquélla acreditar que se dan las circunstancias para la revisión del valor de transacción y que el que le va a sustituir, como valor en aduana, es el procedente de acuerdo con el de mercado.

Pues bien, en el presente caso ya hemos dicho y reiterado que no existe pronunciamiento expreso de la Sentencia de instancia sobre valoración de prueba y que en su ausencia ha de entenderse que se da la misma situación que motivó la Sentencia de la AN de 4 de Abril de 1995, cuya casación fue rechazada por la de esta Sala de 17 de abril de 2000, es decir, que como lo único esgrimido por la Administración para considerar inaplicable el valor de transacción fue la existencia de una vinculación entre las diferentes empresas del grupo D... y la concurrencia de un convenio con descuentos en los precios, perfectamente justificables en el volumen y seguridad de las operaciones, no puede considerarse inaplicable el valor de transacción y, por lo tanto, se han producido las infracciones normativas denunciadas por la parte recurrente en los tres motivos casacionales primeros que se han invocado.»

En el mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sus sentencias de 17 de abril de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009227) y 10 de mayo de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ013954), en las que viene a confirmar que es necesario que las autoridades aduaneras puedan demostrar que la vinculación existente ha influido en el precio pactado con objeto de poder rechazar el valor de transacción.

Así, en concreto, la sentencia de 17 de abril de 2000 afirma que

«el mismo precepto ya prevé que, de existir aquella –la vinculación, entiéndase–, no pierde el valor de transacción su virtualidad, siempre que "sea aceptable a efectos aduaneros, en virtud de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo", apartado este que, a su vez, establece que "para determinar si el valor de transacción es aceptable a efectos de aplicación del apartado 1, el hecho de que el comprador y el vendedor estén vinculados en el sentido del artículo 1 no constituye, por sí mismo, motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción, siempre que la vinculación no haya influido en el precio". Es claro que si el único elemento de prueba que llevó a la convicción de la Administración de que el valor de transacción había sido menos que el real o de mercado era (...) su vinculación, sin que conste ningún razonamiento acerca de las condiciones en que había sido realizada la venta, sino sólo la afirmación apodíctica de que no eran representativas de auténticas condiciones generales de mercado, ese único elemento, como lo calificó la sentencia impugnada, era de suyo insuficiente para llegar a ese resultado a la vista del texto legal acabado de transcribir.»

Asimismo, la sentencia del Alto Tribunal de fecha 18 de diciembre de 1999, tras afirmar que nos encontramos ante una materia de prueba, concluye afirmando que

«no puede convenirse en que, como se dice, en el fundamento tercero, párrafos cuarto y quinto, la existencia de un trato favorable en el precio refuerce la tesis de la Administración, pues un trato favorable, siempre que sea compatible con las técnicas y condiciones de mercado y no se convierta en irreal, debe ser admisible a efectos aduaneros.»

Ello implica claramente que la imposición de determinadas obligaciones entre las partes, en la medida en que sean las habituales y usuales en el sector comercial de que se trate, no determina por sí misma una influencia de la vinculación existente en el precio pactado. Lo contrario supondría admitir que la mera existencia de vinculación conlleva de forma directa el rechazo del valor de transacción como determinante del valor en aduana.

Siguiendo la doctrina marcada por las referidas sentencias del Tribunal Supremo, la Audiencia Nacional, en su fallo de fecha 14 de julio de 2004, afirma en su Fundamento Jurídico Cuarto que

«(...) Ha de precisarse que la existencia de vinculación no comporta, sin más, el rechazo del precio de venta de la transacción anterior, como base del valor en Aduana. En tal sentido ha de examinarse y así lo recoge la propia normativa, si la referida vinculación –que ya hemos dicho que es evidente– ha influido o no en el precio de las mercancías. (...)»

Y a continuación, tras transcribir parcialmente la más reciente de las anteriormente citadas sentencias del Tribunal Supremo, acaba concluyendo del siguiente modo:

«En el caso de autos, la Inspección se limitó a señalar que el valor de transacción declarado, que era el precio de venta facturado por el fabricante a R..., debía ser rechazado por el hecho de que determinados elementos no habían sido agregados.

Pero la Administración no realizó en su momento la acreditación necesaria en los términos exigidos por la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de Noviembre de 2003, que casó precisamente una Sentencia de esta misma Sala en supuesto análogo al aquí planteado y siendo ello así, es obvio que esa insuficiente actividad de la Administración debe perjudicarle con la consiguiente estimación del recurso interpuesto».

En consecuencia y atendiendo a la tendencia marcada en las recientes sentencias anteriormente citadas, parece evidente que, de forma reiterada, el Tribunal Supremo ha venido a rechazar el criterio mantenido por la Inspección y por los Tribunales Económico-Administrativos en el sentido de considerar que la mera existencia de vinculación determinaba, sin necesidad de justificación adicional alguna distinta de las obligaciones típicas y usuales derivadas de cualquier relación comercial, que aquella había influido en el precio.

Lo anterior supondrá lógicamente una labor investigadora de mayor intensidad por parte de las autoridades aduaneras con el objeto de poder demostrar que la vinculación existente en el caso de que se trate ha influido de forma efectiva en el precio pactado.

Es evidente que la necesaria actividad probatoria por parte de las autoridades aduaneras habrá de referirse, en caso de aplicación del principio de ventas sucesivas, a la relación de vinculación existente entre las partes cuya factura se utiliza como elemento determinante del valor de transacción, es decir, las entidades a que se refiere la denominada «venta anterior».

IV. CONCLUSIONES

- 1.^a Como excepción a la regla general –según la cual el valor de transacción es el precio efectivamente pagado o por pagar–, se puede utilizar como valor de transacción el precio consignado para la denominada «venta anterior» siempre que (i) dicha venta anterior se haya

producido con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Comunidad; y (ii) se cumplan el resto de requisitos establecidos con carácter general en el artículo 29 del CAC (entre otros, que no exista vinculación entre las partes a que se refiere la «venta anterior» o, en caso de existir, que dicha vinculación no influya en el precio).

- 2.^a El ejercicio de control directo o indirecto entre las partes como supuesto de vinculación previsto en la normativa aduanera ha de interpretarse en el sentido de considerarlo aplicable exclusivamente a situaciones que van más allá de contratos usuales celebrados entre comprador y vendedor y que suponen que una de las partes se halla en situación de imponer limitaciones o impartir directivas a la otra en áreas esenciales relacionadas específicamente con la dirección de las actividades de la entidad hipotéticamente controlada.
- 3.^a En caso de existir realmente vinculación entre las partes, será rechazable el valor de transacción (el de la «venta anterior» si aplica el principio de ventas sucesivas) siempre que la referida vinculación haya influido en el precio; influencia que, tras los motivos alegados por el importador y según la corriente jurisprudencial más reciente, debe quedar demostrada por las autoridades aduaneras con objeto de poder justificar la inaplicabilidad del referido valor de transacción; teniendo en cuenta, a tales efectos, que las obligaciones recíprocas impuestas entre las partes contratantes no pueden servir de base al rechazo del precio pactado si son las típicas y habituales del sector comercial de que se trate.