

OPERACIONES VINCULADAS TRANSFRONTERIZAS. RELACIÓN ENTRE EL VALOR EN ADUANA Y LA COMPROBACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

ALBERTO AMORÓS VIÑALS

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

SITUADOS en el contexto de operaciones vinculadas transfronterizas el tema a tratar es el de la relación entre la actividad administrativa de valoración en aduana de esas operaciones y la posterior actuación administrativa de valoración de esas mismas operaciones en sede de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades. Esta cuestión goza de cierta actualidad debido a dos recientes Sentencias del Tribunal Supremo de finales de 2009 (Sentencias de 30-11-2009 y de 11-12-2009). La solución del problema exige preguntarse si las normas de aduanas y las normas del Impuesto sobre Sociedades tienen conceptos de valor y metodologías de valoración lo suficientemente similares como para que su aplicación derive en la determinación de un único valor en ambos impuestos.

Palabras clave: valor en aduana, operaciones vinculadas, Impuesto sobre Sociedades y comprobación de valor.

RELATED CROSS-BORDER TRANSACTIONS. RELATIONSHIP BETWEEN THE CUSTOMS VALUE AND THE AUDIT OF THE CORPORATION TAX

ALBERTO AMORÓS VIÑALS

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

PLACED in the context of the related cross-border transactions, the issue to address is the relationship between the administrative activities of customs valuation of that transactions and the subsequent administrative action of valuation of these same operations in order to audit the corporation tax. This question is to some extent today because of two recent Supreme Court Decisions in late 2009 (Decisions of 30-11-2009 and 11-12-2009). Solving the problem requires asking whether the rules of customs and corporation tax have value concepts and valuation methodologies similar enough that its application leads to the determination of a single value in both taxes.

Keywords: custom value, related transactions, Corporation Tax and value check.

Sumario

1. Planteamiento de la cuestión.
2. Planteamiento jurisprudencial.
3. Puntualizaciones al planteamiento jurisprudencial.
4. Definición de valor y métodos de valoración.
 - 4.1. Definición de valor.
 - 4.2. Métodos de valoración.
5. Conclusión.
6. Propuestas de conciliación.

1. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

Debemos situarnos en el contexto de las operaciones vinculadas transfronterizas, siendo el tema a tratar el de la relación que deba existir, si es que ha de existir alguna, entre la actividad administrativa de valoración en aduana de dichas operaciones y la posterior actuación administrativa de valoración de esas mismas operaciones realizada en sede de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades.

Las soluciones que, a priori, podrían proponerse van desde considerar que no existe motivo para conectar ambas actuaciones o considerar, por el contrario, que las actuaciones de valoración en aduana tienen un carácter preclusivo, esto es, la previa comprobación de valor por la aduana impide una posterior comprobación de valor en sede del Impuesto sobre Sociedades. Otra alternativa sería situarse en un punto intermedio entre ambos extremos y entender que la valoración posterior ha de estar, en algún modo, limitada o condicionada por la previa actuación de valoración aduanera ya sea porque la previa comprobación del valor en aduana determinaría algún tipo de límite cuantitativo sobre valoraciones posteriores o porque ciertos aspectos de esa primera comprobación deberían respetarse en las posteriores, por ejemplo, la metodología empleada.

El contexto en el que nos situamos en este artículo es, pues, el de dos actuaciones administrativas de valoración consecutivas que se llevan a cabo, en un primer momento, por la Administración de aduanas y, posteriormente, por la Inspección de los tributos. Fijamos nuestra atención en este escenario, precisamente porque, a una situación como esta hacen referencia dos recientes sentencias del Tribunal Supremo que comentaremos en profundidad en los párrafos siguientes. Ahora bien, cabría pensar también en otros escenarios; así por ejemplo, en una situación como la actual, en la que recaen sobre el contribuyente obligaciones de valoración y documentación respecto de sus operaciones vinculadas, podríamos preguntarnos acerca de los efectos que sobre tales obligaciones formales y materiales tendrían las actuaciones de valoración en aduana, ya fueran actuaciones de valoración producidas con anterioridad o con posterioridad al cumplimiento de dichas obligaciones; también podríamos interrogarnos acerca de los efectos de dichas actuaciones de valoración respecto de la tramitación y aplicación de los acuerdos previos de valoración en materia de precios de transferencia e, incluso, en caso de admitir la tesis de la preclusividad de las actuaciones de valoración en aduanas deberíamos plantearnos cuál habría de ser la mecánica para la práctica de los ajustes secundarios. ¿Bastarían los antecedentes de la aduana, sin necesidad de mayores comprobaciones y formalidades?

El supuesto de hecho del que nos ocuparemos en este momento es, pues, el siguiente: un contribuyente establecido en España obtiene fuera del territorio comunitario sus materias primas (caso de ser fabricante) o sus mercancías (caso de ser distribuidor) por lo que procede a la importación de las mismas, esto es, a introducirlas en territorio aduanero comunitario para su consumo. Tales importaciones están sujetas a un impuesto: los derechos a la importación, cuya base imponible es el denominado *valor en aduana* del bien de que se trate. Obviamente este valor puede ser comprobado en sede aduanera, especialmente si la adquisición se ha realizado a una entidad vinculada, por lo que es perfectamente razonable interrogarse acerca de la conexión que en materia de valoración de operaciones vinculadas transfronterizas pueda existir entre la valoración aduanera y el Impuesto sobre Sociedades.

2. PLANTEAMIENTO JURISPRUDENCIAL

Se trata de un tema hasta cierto punto recurrente en el ámbito de los precios de transferencia, pero que no ha sido tratado en profundidad por la doctrina ni tampoco ha sido abordado con frecuencia por nuestros tribunales, correspondiendo la mayor parte de la jurisprudencia existente en esta materia a tribunales menores. Sin embargo, la cuestión goza hoy de cierta actualidad debido a dos recientes Sentencias del Tribunal Supremo de finales de 2009 (Sentencias de 30 de noviembre de 2009 y de 11 de diciembre de 2009).

Ambas sentencias se refieren a los mismos presupuestos de hecho, es decir, a la misma actuación administrativa de liquidación, si bien en una sentencia se revisa la liquidación del Impuesto sobre Sociedades concerniente al ejercicio 1989 y en la otra la del ejercicio 1990. Por tanto, dado que las dos sentencias resuelven el mismo caso no puede afirmarse, por el momento, que exista jurisprudencia en sentido estricto (art. 3 del Código Civil) pues falta el elemento de reiteración necesario para apreciarla.

El caso revisado es el siguiente: una empresa española filial de un grupo norteamericano se dedica a la distribución en España de una bebida refrescante, para lo cual debe importar de Estados Unidos el concentrado de dicha bebida que adquiere a una filial del grupo. En su momento, la Administración de aduanas modificó al alza el valor en aduana declarado por el importador, las actas se firmaron en conformidad y las liquidaciones de los derechos a la importación devinieron firmes. En un momento posterior, durante la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, esas mismas compras intragrupo se valoran a precios de mercado por parte de la Inspección de los tributos que determina un valor de mercado situado por debajo del valor declarado en su día por el contribuyente ante la aduana. Se incoan las correspondientes actas, que se firman en disconformidad, se plantean los consiguientes recursos y, finalmente, el tema alcanza su resolución definitiva por medio de las sentencias citadas.

Vaya por delante que las dos sentencias estiman las pretensiones del contribuyente y, en consecuencia, anulan las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades practicadas por la Administración. A fin de fundamentar su fallo, el Tribunal realiza un razonamiento lógico que consta de los siguientes pasos:

1. La Administración no puede ir contra sus propios actos.
2. Los mismos bienes y operaciones no pueden ser objeto de valoración por una misma Administración de forma diferente según del tributo de que se trate si los conceptos de valor y los métodos de valoración de ambos tributos son similares.
3. Finalmente, el Tribunal aprecia que en cuestión de operaciones vinculadas los conceptos y métodos de valoración del Impuesto sobre Sociedades y del Código Aduanero Común (CAC) son similares.

Parece oportuno pasar a realizar un análisis crítico de los razonamientos realizados por el Tribunal a fin de obtener, en lo posible, nuevas perspectivas que permitan un planteamiento alternativo del caso.

Primera premisa: La Administración no puede ir contra sus propios actos (sin declararlo previamente lesivos).

Nada hay que objetar a esta premisa que funciona a modo de axioma en la argumentación del Tribunal y que, en su formulación general, es irrefutable, pues se vincula directamente al principio de personalidad jurídica única de la Administración del Estado, así como a los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Ahora bien, cuando aplicamos este axioma al caso concreto que ahora nos ocupa, hay alguna matización importante a realizar. En efecto, los derechos de aduana se configuran como recursos propios de la Unión Europea ¹, que es también quien ostenta la potestad normativa sobre los mismos, la cual ejerce mediante reglamentos comunitarios que son normas de directa aplicación por parte de los estados miembros. La Unión Europea cede la gestión y recaudación de estos recursos a los estados miembros, si bien se reserva poderes de control y supervisión ². Finalmente, la Unión Europea, es titular último de las sumas recaudadas por dicho impuesto ³.

Es cierto que, desde un punto de vista estrictamente jurídico, no es posible afirmar que el sujeto activo de los derechos a la importación sea la Unión Europea, pues la relación jurídico-tributaria se establece entre el importador y la Administración española y lo mismo ocurre, evidentemente, con el Impuesto sobre Sociedades, razón por lo que si se aprecia una contradicción de actos administrativos, esta contradicción tendrá lugar, efectivamente, en el seno de la misma Administración. Ahora bien, tampoco puede negarse que en la configuración y aplicación de los derechos de aduana es relevante el papel jugado por la Administración comunitaria, razón por la cual, la contradicción de actos administrativos de liquidación, si se produce, es también, en parte, consecuencia de la actuación de una segunda Administración (la comunitaria).

También cabe plantear los hechos del siguiente modo: en el caso que comentamos la entrada en territorio comunitario de la mercancía se produjo a través de una aduana española, pero este hecho fue puramente circunstancial y dicha entrada podría haberse realizado perfectamente a través de la aduana de cualquier otro estado miembro. Esta otra Administración habría aplicado a la operación vinculada el mismo impuesto, el mismo cuerpo normativo y los mismos criterios armonizados que empleó la aduana española y, en consecuencia, debería haber llegado a similares consecuencias en cuanto a la valoración. Resulta entonces que el hecho de que exista contradicción de actos de una misma Administración depende de un elemento puramente circunstancial, cual es el lugar de introducción de la mercancía a territorio aduanero comunitario.

- ¹ La expresión «recursos propios» hace referencia a la pertenencia directa a las Comunidades *de estos ingresos públicos*.
- ² Los Reglamentos 1150/2000 y 2028/2004 del Consejo regulan, entre otras normas comunitarias, dichos mecanismos de control.
- ³ El artículo 8 de la Decisión del Consejo 2007/436 establece (como ya lo hacían decisiones anteriores) lo siguiente:
«Los Estados miembros recaudarán los recursos propios de las Comunidades... con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales adaptadas, en su caso, a los requisitos de la formativa comunitaria»
«La Comisión examinará periódicamente las disposiciones nacionales... de los Estados miembros, comunicará a estos las adaptaciones que le parezcan necesarias...»
«Los Estados miembros pondrán los recursos... a disposición de la Comisión.»

Parece, pues, que el principio de interdicción de los actos contradictorios de la Administración es excesivamente general y tiene, en el caso analizado, menos recorrido del que a priori podría parecer. Por tanto, habrá que buscar la solución en planteamientos menos generalistas y más adaptados a la especificidad del caso y esto es, precisamente, lo que hace el Tribunal al establecer la segunda premisa que pasamos a comentar.

Segunda premisa: Considera el Tribunal que los mismos bienes y operaciones no pueden ser objeto de valoración diferente, según el tributo de que se trate, si las normas aplicables en ambos tributos son similares en lo concerniente a la definición de valor y a los métodos de valoración.

Nada que objetar a este argumento. En realidad se trata del argumento con el que una jurisprudencia ya consolidada del Tribunal Supremo zanjó, en su día, la polémica planteada en torno a si en nuestro sistema tributario tenía cabida el principio de unidad de valoración como axioma de general aplicación o, por el contrario, el principio general era el de la estanqueidad tributaria. Dicha discusión tuvo su origen en relación con las valoraciones realizadas en el seno de ciertos impuestos como era el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y los efectos de tales valoraciones habían de tener sobre otras figuras impositivas, en particular los impuestos directos sobre la renta o el patrimonio.

En base a dicha jurisprudencia puede afirmarse que no existe en nuestro ordenamiento jurídico-tributario un principio general en virtud del cual las valoraciones efectuadas en aplicación de un impuesto deban tener relevancia en el resto del sistema tributario y podemos citar por todas la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 1998: «La propia existencia de un sistema tributario lleva a la negación del principio de unidad como algo absoluto, porque todo sistema se basa en la diversidad de sus elementos; de modo que ignorar este hecho es, sencillamente, una posición dialéctica que peca de una nociva e irreal simplicidad».

Estableció, pues, el Tribunal Supremo, en su día, que no existe en nuestro ordenamiento jurídico-tributario un principio de general invocación que llame a la unidad de valoración, ahora bien, esto no implica, automáticamente, que el principio aplicable sea el contrario, el de estanqueidad de valoraciones. En realidad el Tribunal Supremo situó la solución en un punto intermedio entre las dos posturas enfrentadas, resolviendo que lo relevante era atender a la estructura, finalidad y conceptos de los impuestos implicados. Es sumamente expresivo el siguiente párrafo extraído de la sentencia antes citada: «La determinación del valor de los bienes y derechos... es extraordinariamente diversa... los procedimientos jurídicos pueden ser muy distintos... todas estas diferencias deben ser tenidas en cuenta y debidamente ponderadas, a la hora de apreciar si es posible o no la unidad de valoraciones... constituye un axioma que si el concepto técnico fiscal del valor es igual o muy próximo y el método de valoración admisible es el mismo... no tiene sentido el mantener un valor distinto en el otro tributo».

Constatamos que esta es, exactamente, la misma doctrina que años más tarde va a rescatar el Tribunal Supremo para resolver el caso que ahora nos ocupa, es decir, la unidad de valoración prevalecerá en la medida en que las similitudes entre los conceptos y métodos de valoración de uno y otro impuesto lo permitan.

Tan solo le basta al Tribunal hacer una calificación o apreciación en relación con si en los impuestos implicados en este caso tal identidad se produce. Calificación que actuará como tercera y última premisa fundamentadora del fallo.

Tercera premisa: El Tribunal aprecia que las normas sobre operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades y en el CAC son similares.

Esta afirmación resulta determinante en el razonamiento seguido por el Tribunal y volveremos sobre ella más adelante para dedicarle la atención y el análisis que merece. Sin embargo, quiere señalarse ahora que, sin perjuicio de lo que cada impuesto establezca para el caso de operaciones vinculadas, estamos, en cualquier caso, y es bueno tenerlo presente, ante impuestos muy distintos en cuanto a su estructura y finalidad.

Respecto de su estructura, las diferencias son evidentes. Los derechos a la importación son un impuesto indirecto, real y objetivo que recae sobre el tráfico a la importación, para lo cual valora mercancías. Es, además, un impuesto de devengo instantáneo, pues se devenga al presentar la mercancía a despacho (lo cual no es un dato menor a la hora de considerar los plazos y las fuentes de información disponibles por la Administración de aduanas a fin de comprobar los valores declarados). El Impuesto sobre Sociedades, por su lado, es un impuesto directo, personal y subjetivo que grava la obtención de renta, para lo cual valora mercancías, pero también cualquier otro tipo de bienes, derechos y servicios, así como cualquier tipo de operaciones (operaciones financieras, operaciones con acciones, operaciones con socios o administradores, etc.), por tanto es un impuesto con un campo de actuación potencialmente más extenso en cuanto tipologías de valoraciones a realizar, lo cual podría determinar que este impuesto dispusiera de una metodología de valoración más diversificada. Finalmente, es un impuesto de devengo periódico, cuyo devengo se produce, además, con posterioridad a la aprobación de las cuentas anuales de las empresas, información que no siempre estará disponible para la Administración de aduanas en el momento en que se devengan los derechos a la importación, dado que la presentación de la mercancía para su despacho será, normalmente, un momento muy anterior al de la aprobación de las cuentas anuales del importador.

La finalidad de ambos tributos es también muy distinta. Por su parte, el artículo 16 de Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (TRIS) supone la recepción en el derecho interno de las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de precios de transferencia, así como sus comentarios al modelo de convenio; su finalidad es asignar territorialmente la renta obtenida por los grupos económicos multinacionales, evitando imputaciones artificiosas de rentas entre diferentes soberanías fiscales. En cambio, el valor en aduana se basa en el Código de Valoración GATT (hoy Organización Mundial de Comercio) cuyos principios han sido incorporados al acervo comunitario por medio del CAC siendo la finalidad última de dichos principios la lucha contra prácticas proteccionistas basadas en la fijación por parte de las autoridades aduaneras de valores arbitrarios, excesivos o no previsibles a las mercancías importadas.

Podemos afirmar que el Impuesto sobre Sociedades, y con él las normas sobre precios de transferencia, forman parte de la política fiscal de los estados, y su finalidad última es la recaudación de recursos públicos, mientras que los derechos a la importación forman parte de la política comercial

de los estados (en realidad, en el caso español, de la política comercial comunitaria), razón por la cual los fines de uno y otro son distintos⁴.

3. PUNTUALIZACIONES AL PLANTEAMIENTO JURISPRUDENCIAL

Antes de entrar a analizar el concepto de valor en ambos impuestos y sus respectivos métodos de valoración, queremos hacer dos puntualizaciones importantes en relación con el planteamiento jurisprudencial del caso que nos ocupa.

La **primera consideración** es que el Tribunal no se refiere en ningún momento de su argumentación a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) sobre esta materia. El TJCE ha distinguido siempre muy claramente entre las actuaciones comunitarias en el ámbito de aduanas del derecho interno de los estados miembros. En su sentencia más célebre sobre la materia, el asunto *Chatain* el Tribunal dictaminó lo siguiente: «... la determinación del valor de aduana conforme a estos reglamentos no puede tener por efecto obligar a las Administraciones fiscales y financieras de los estados miembros a reconocer este valor a otros fines distintos del Arancel Aduanero Común»⁵.

Bien es cierto que la doctrina sustentada por el TJCE en el caso *Chatain* no impide a los estados miembros que, si así lo deciden, deriven efectos en sus impuestos internos de las valoraciones realizadas a efectos de aplicación del arancel comunitario.

La **segunda consideración** tiene que ver con la apreciación de los hechos que concurren en el caso. Ciertamente no parecería muy lógico que dos valoraciones administrativas de un mismo producto que pretenden determinar el precio de mercado del mismo den resultados con un nivel de dispersión tan alto, y no solo eso, sino que una Administración parecería estar considerando que el precio de mercado se sitúa por encima del declarado por el contribuyente y la otra estaría considerando que el precio de mercado debe situarse por debajo del declarado, lo cual vendría a significar que una Administración entiende que el grupo multinacional está realizando una política de descapitalización de su filial española, mientras que la otra Administración considera todo lo contrario. Desde luego, todo ello no tendría demasiado sentido si es que ambas Administraciones están hablando de lo mismo, esto es, del precio de mercado.

Sin perder de vista lo dicho en el párrafo anterior, debemos dejar constancia que a lo largo del expositivo de las sentencias analizadas, el Tribunal se lamenta en varias ocasiones de que no consta en autos (ni tampoco en el expediente administrativo) la documentación relativa a cómo determinó, supues-

⁴ Esta afirmación podría matizarse en el caso de países en vías de desarrollo en los cuales los derechos a la importación representan una parte importante de sus ingresos públicos.

⁵ Sentencia del TJCE de 24 de abril de 1980 (asunto C-65/79). El caso analizado en esta sentencia era, precisamente, la conexión entre el valor en aduana declarado por un importador en Francia de un producto farmacéutico y el valor a efectos del Impuesto sobre Sociedades cuando la Administración francesa encargada de aplicar el impuesto directo consideraba que se habían declarado en aduanas valores excesivamente altos. Lo que sucedió es que la Administración francesa, para liquidar correctamente el impuesto directo, entendió necesario que, previamente debía modificarse a la baja el valor declarado en su día en aduana y este modo de actuar hizo que el Tribunal fallara contra las pretensiones de la Administración francesa.

tamente, la aduana el precio de mercado de la mercancía importada. Efectivamente, parece que no consta documentación alguna que permita acreditar los métodos de valoración empleados por la aduana ni los comparables utilizados ni los ajustes practicados ni los cálculos realizados. El Tribunal infiere, a falta de documentación, que el método utilizado tuvo que ser (en terminología de la OCDE) o el método del coste incrementado o el método del precio de reventa y como en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades los métodos utilizados fueron, precisamente, esos, resuelve el Tribunal que la metodología utilizada fue similar en ambos impuestos. Ahora bien, se trata de deducciones del Tribunal ante la falta de material probatorio. Pero también es cierto que esa misma falta de material probatorio podría hacernos pensar en que, quizás, la aduana no corrigiera en su día el precio declarado, aunque sí el *valor en aduana* declarado y ello porque practicara sobre el precio declarado un ajuste distinto al de vinculación, por ejemplo, adicionando al precio declarado los cánones por intangibles asociados al producto, lo cual significaría que, efectivamente, se corrigió el *valor en aduana*, pero no se modificó el precio, lo que explicaría la ausencia de documentación sobre una supuesta determinación de un precio de mercado por parte de la aduana, al tiempo que dotaría a la actividad de la Administración de la lógica de la que esta parece carecer tal como los hechos son entendidos por el órgano jurisdiccional.

En cualquier caso, parece oportuno seguir con el análisis que nos habíamos propuesto y toca ahora atender a la calificación que realiza el Tribunal en el sentido de que ambos impuestos definen el valor de manera similar y establecen métodos de cálculo lo suficientemente iguales como para que el resultado de aplicar una u otra normativa no haya de dar resultados excesivamente distintos.

4. DEFINICIÓN DE VALOR Y MÉTODOS DE VALORACIÓN

4.1. Definición de valor

El concepto de *valor en aduana* parte del denominado *valor de transacción* que el artículo 29 del CAC define como el precio efectivamente pagado más una serie de ajustes positivos (art. 32 CAC) y negativos (art. 33 CAC). Estos ajustes son distintos a los que se realizarían a efectos de calcular el *precio de adquisición* contable que sería el concepto de valor a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Así, por ejemplo, tras una somera revisión de los artículos 32 y 33 del CAC se vislumbran ya algunas diferencias. En efecto, el *valor en aduana* incluye, como ya hemos visto, los cánones y *royalties* pagados por el importador por el uso de intangibles asociados a la mercancía importada [art. 32.1 c) CAC], lo que no ocurre con el *precio de adquisición* contable. Los gastos de transporte y seguro se incluyen en ambos conceptos, pero el *precio de adquisición* contable incluye todos los gastos incurridos, por este concepto, hasta la puesta de la mercancía en condiciones para su venta, mientras que el *valor en aduana* solo incluye los gastos incurridos hasta la entrada de las mercancías en territorio aduanero de la Comunidad [art. 33 a) CAC]. El *precio de adquisición* contable incorpora los gastos de instalación y montaje, lo que no sucede con el *valor en aduana* [art. 33 b) CAC]. Los intereses pueden incluirse en el *coste de adquisición* contable, pero, como regla general, no forman parte del *valor en aduana* si están correctamente documentados [art. 33 c) CAC]. Las comisiones de compra no forman parte, en ningún caso, del *valor en aduana*, sin embargo, el *precio de adquisición* contable añade al precio facturado por el vendedor todos los gastos directamente atribuibles a la

adquisición de las mercancías, por lo que puede incorporar tales comisiones. Además el *precio de adquisición* contable incluye los propios derechos a la importación, así como cualquier otro gravamen que se devengue como consecuencia de la importación, cosa que no ocurre, evidentemente, con el *valor en aduana* [art. 33 f) CAC].

También es importante señalar que los conceptos enumerados en los artículos 32 y 33 del CAC forman un *numerus clausus* de tal forma que no podrán ajustarse al precio de transacción otros conceptos distintos. Muy diferente es la operativa que determina el *precio de adquisición* a efectos contables, pues se establece que, a estos efectos, se añadirán al precio facturado por el comprador todos los gastos adicionales hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta y, en general, todos aquellos gastos directamente atribuibles a la adquisición de las mercancías. Se establece, pues, un *numerus apertus*.

En conclusión, los conceptos de valor en aduana y valor de adquisición no son idénticos, aunque sí, justo es reconocerlo, son similares en el sentido de que las diferencias entre uno y otro no son insalvables, siendo los ajustes practicados en uno y otro caso, conceptos perfectamente identificables y cuantificables por lo que será relativamente fácil conciliar un concepto con otro. Además, puede afirmarse que ambos conceptos se orientan hacia el valor de mercado del bien o producto, si bien, la intensidad con la que se manifiesta esa tendencia es muy distinta en un caso y en otro, sobre todo ante supuestos de vinculación, dadas las distintas finalidades de estos impuestos y dadas sus respectivas metodologías de valoración.

Es muy significativo a este respecto que la primera definición de valor en aduana consensuada tras los acuerdos GATT de 1948 fue la conocida como *Definición de Valor de Bruselas* (1950) que se basaba, precisamente, en el concepto teórico de valor de mercado, entendido como el precio al que se vendería la mercancía en condiciones de libre competencia. Sin embargo, a la larga, esta noción de valor resultó demasiado impredecible y dio lugar a prácticas administrativas proteccionistas, razón por la cual se sustituyó por el concepto basado en el *valor de transacción* que aparece por primera vez en 1979 en el conocido como *Código de Valoración de la Ronda de Tokio* o *Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del GATT*. Con este nuevo criterio se pretende un sistema de valoración más objetivo, predecible y pragmático basado en el precio pagado o por pagar más una serie de ajustes tasados, a fin de alcanzar un valor neutro que no suponga un obstáculo al comercio internacional, incluso a costa de limitar en alguna manera las capacidades de comprobación de la Administración aduanera, razón por la cual muchos países en vías de desarrollo no suscribieron este acuerdo, pues veían peligrar sus fuentes de ingresos por aranceles que, en algunos casos, son su principal fuente de ingresos fiscales. Finalmente, tras flexibilizar algo el sistema, el *valor de transacción* y no el valor de mercado ha quedado definitivamente consagrado como elemento central del *valor en aduana* tras la adopción del *Código de Valoración GATT* (1994) vigente en la actualidad.

4.2. Métodos de valoración

En cuestión de métodos de valoración para el caso de operaciones vinculadas, puede afirmarse que las Directrices de la OCDE ofrecen una metodología más sofisticada y completa a fin de implementar con suficiente aproximación el principio vigente en este ámbito, esto es, el *principio de*

plena competencia, puesto que, como veremos, el cotejo directo de precios o productos (más una serie de ajustes tasados) no es el único instrumento de valoración, a diferencia de lo que acontece en el ámbito de aduanas, siendo el análisis de comparabilidad y los métodos basados en el resultado, aspectos de la metodología OCDE que, o bien no tienen correspondencia alguna en la normativa aduanera o no la tiene de manera equivalente.

En efecto, la OCDE contempla cinco métodos de valoración; tres de ellos, se conocen como métodos tradicionales y se basan, directamente, en la concreta transacción que se pretende valorar. A estos tres métodos tradicionales se añaden otros dos que se fundamentan en el resultado que debería obtener la empresa que realiza la operación u operaciones vinculadas, por lo que, estos últimos, contemplan los precios de la transacción de una manera indirecta.

Los métodos tradicionales o transaccionales atienden a la concreta transacción y por ello tratan de determinar un precio de mercado explícito para el producto en cuestión, para ello se sirven de la comparación con otros productos (método del precio libre comparable) o de la reconstrucción del precio de libre concurrencia, ya sea partiendo de los costes de producción, si son independientes (método del coste incrementado) o partiendo del precio observado en una fase posterior de comercialización en la que ese mismo producto se transacciona entre partes independientes para, a continuación, reconstruir hacia atrás la cadena de márgenes y costes hasta llegar a la fase en que hubo vinculación (método del precio de reventa).

Por su parte, el artículo 29.2 del CAC contempla los siguientes métodos de valoración para el caso de operaciones vinculadas:

- El valor de transacción de mercancías idénticas.
- El valor de transacción de mercancías similares.
- El procedimiento sustractivo o deductivo.
- El procedimiento basado en el coste de producción.
- El procedimiento de último recurso.

Se observa que los métodos tradicionales de la OCDE tienen su reflejo en los métodos del artículo 29.2 del CAC, pero que no ocurre lo mismo con los métodos de la OCDE basados en el resultado los cuales no hallan su equivalente en la metodología aduanera de valoración.

Los métodos basados en el resultado (distribución del resultado y margen neto) son absolutamente desconocidos en el régimen aduanero, lo cual es debido, entre otras razones, a la inmediatez de las actuaciones de comprobación aduanera, inmediatez justificada por la celeridad del tráfico y la evitación de prácticas administrativas proteccionistas. Esto último viene a cuento porque los métodos basados en el beneficio requieren de un acopio de información contable y de otro tipo, referida a la entidad y a sus comparables, que difícilmente va a estar a disposición de la autoridad aduanera en el breve plazo de que esta dispone para comprobar el valor declarado. Debe recordarse que el plazo

preclusivo de comprobación de las declaraciones en aduana es de tres años a contar desde la fecha de presentación de la mercancía para su despacho, fecha que, normalmente, estará más lejos que cerca del cierre del ejercicio social y de la aprobación de cuentas. No ocurrirá lo mismo cuando se proceda a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, pues en este caso el plazo de comprobación será de cuatro años a contar desde el fin del plazo reglamentario de declaración (normalmente seis meses después del cierre del ejercicio social), por lo que las posibilidades de acopiar información, especialmente de tipo contable, son mayores en este ámbito.

Por otra parte, los métodos basados en el resultado no determinan directamente los precios de plena competencia de las transacciones vinculadas realizadas por el contribuyente, sino que establecen el resultado de plena competencia atribuible a la entidad. Los precios de plena competencia están implícitos en ese resultado, pero su cuantificación expresa no es relevante a efectos de esta metodología OCDE, razón por la cual esta información, en principio, no parece útil a efectos de liquidar los derechos a la importación que precisan ser liquidados en base a los precios de los productos importados y no en base a las cuentas de resultados de los importadores.

En cualquier caso, incluso situándonos en el contexto de los métodos tradicionales de la OCDE y de sus equivalentes aduaneros, resulta que existen entre ellos diferencias relevantes en orden a su implementación. Tomemos el *método del precio libre comparable* y sus equivalentes aduaneros, es decir, el *valor de transacción de mercancías idénticas* y el *valor de transacción de mercancías similares*. Pues bien, las Directrices de la OCDE, y nuestro derecho interno, definen el *método del precio libre comparable* con gran amplitud, admitiendo cualquier comparable económicamente razonable y razonado, permitiendo cualquier tipo de ajuste que sea pertinente para adecuar el comparable a las circunstancias concretas de la operación a valorar, estos ajustes resultarán del previo análisis de comparabilidad realizado que atenderá a las características del producto, al análisis funcional (funciones, riesgos y activos), a los términos contractuales, a las características de los mercados, a los factores económicos y, en definitiva, a cualquier otra circunstancia que pueda resultar relevante. En cambio, el concepto aduanero de *mercancías idénticas* y de *mercancías similares* es mucho más restrictivo, por ejemplo, solo pueden ser consideradas idénticas o similares mercancías producidas en el mismo país que las que se pretenden valorar y exportadas a la Comunidad (art. 142.1 Reglamento de Aplicación). Si se hallaren varios precios comparables se aplicará el más bajo (arts. 150.3 y 151.3 Reglamento de Aplicación), criterio, este último, que no sería de recibo en el ámbito de la OCDE ... y un detalle muy revelador, el valor de transacción que se tome como referencia en la valoración aduanera puede haberse registrado en una operación entre partes vinculadas, pues el criterio de independencia a la hora de buscar comparables es menos estricto en la normativa aduanera ⁶.

Estas restricciones en la búsqueda de comparables responden, claramente, a la finalidad de la imposición en aduanas que es evitar actuaciones que puedan interpretarse como proteccionistas. Por

⁶ Obsérvese que los artículos 30.2 a) y b) del CAC permiten que la Administración de aduanas obtenga el valor de transacción comparable de mercancías idénticas o similares en operaciones entre partes vinculadas. Curiosamente, esto no sucede cuando es el importador quien debe justificar ante la Administración, a requerimiento de esta, que la vinculación no ha influido en el precio y así evitar que sea la Administración quien valore de oficio la mercancía. Si el importador quiere evitar la actividad de valoración de la Administración debe justificar ante la aduana que su precio es comparable al que se establecería entre partes no vinculadas [véase el art. 29.2 b) i) CAC], sin embargo no existe una norma similar para el caso en que la Administración está aplicando el método de transacciones de mercancías idénticas o similares [art. 30.2 a) y b) CAC].

este motivo se limitan los comparables a utilizar aquellos productos que tengan el mismo origen que la mercancía valorada o se aplica el valor más bajo de todos los comparables encontrados. Lo mismo puede decirse en relación con el principio de independencia, pues parece que lo relevante es que los comparables proceden de transacciones efectivamente realizadas, razón por la cual el importador no podrá alegar prácticas proteccionistas por parte de la Administración, puesto que esta se estará limitando a aplicar precios de transacciones comerciales observadas.

Siguiendo con la metodología de valoración en aduana denominada *valor de transacción de mercancías idénticas* y *valor de transacción de mercancías similares*, resulta que una vez hallados los comparables, los ajustes de comparabilidad a realizar se restringen significativamente. Así, mientras en el ámbito de la metodología OCDE la regla es que se ajustará cualquier circunstancia que pueda resultar relevante a la vista del análisis de comparabilidad realizado; en el ámbito de aduanas, por el contrario, los ajustes se limitan al nivel comercial, la cantidad de producto y al transporte (arts. 150 y 151 Reglamento de Aplicación). Además, tales ajustes deberán realizarse sobre la base de elementos de prueba objetivos y fehacientes (por ejemplo listas de precios vigentes, escalados de *rappels* notificados a clientes, etc.), pero nunca estimaciones o proyecciones en base a estudios del mercado que sí son aceptables en el ámbito de las *Directrices* de la OCDE. Resulta evidente que estas restricciones en materia de valoración aduanera persiguen, ante todo, reducir las posibilidades de valoraciones proteccionistas y/o discrecionales por parte de las autoridades aduaneras.

Si nos atenemos ahora a la metodología de valoración aduanera denominada *procedimiento sustractivo o deductivo* y a su equivalente OCDE que sería el *método del precio de reventa*, resulta que el método en aduana se basa en el precio unitario al que se vende en la Comunidad, a personas no vinculadas, la mayor cantidad total de la mercancía importada o de mercancías idénticas o similares [art. 30.2 c) CAC y 152.1 del Reglamento de Aplicación]. Es decir, de todos los precios observados se tomará aquel al que se hayan vendido el mayor número de unidades. La diferencia con el *método del precio de reventa* de la OCDE es, desde un punto de vista conceptual, absoluta pues en este último método se tomará el precio a que, efectivamente, se ha revendido el mismo bien o producto que se está valorando y no el precio de venta de otro, aunque corresponda a mercancías idénticas o similares. También establece la norma aduanera que si la mercancía no ha sido objeto de transformación después de su importación, la operación de reventa que sirve como comparación debe haberse realizado en el término de los 90 días posteriores a la importación, limitación, esta, no prevista en la metodología OCDE.

Respecto al *procedimiento basado en el coste producción* de las mercancías importadas [art. 30.2 d) CAC y art. 153 Reglamento de Aplicación], el precio se construye a partir de la información aportada (voluntariamente) por el exportador de la mercancía importada. El precio de transacción a efectos de construir el *valor en aduana* será la suma de los costes directos de producción (gastos de materiales y fabricación), más un margen bruto (para cubrir los beneficios y los gastos generales), más los gastos de transporte. La principal diferencia con el método del *coste incrementado* de la OCDE se sitúa en la determinación del margen bruto, pues la metodología aduanera exige que dicho margen se justifique a partir de la transacción de mercancías de la misma naturaleza o especie producidas en el mismo país de origen que las mercancías importadas y con el mismo destino, mientras que para la metodología de la OCDE lo esencial a fin de calcular dicho margen es el análisis de comparabilidad,

siendo relevante la observación del margen obtenido por actividades que puedan ser comparables desde el punto de vista de funciones, riesgos, activos, condiciones comerciales, etc., incluso aunque los productos transaccionados no sean similares.

Finalmente, por lo que se refiere al procedimiento denominado del *último recurso* recogido en el artículo 31 del CAC los métodos de valoración que deben utilizarse al aplicar este método son los ya mencionados anteriormente, pero con una flexibilidad razonable que sea conforme con los objetivos y disposiciones del artículo VII del Acuerdo GATT y el artículo 31 del CAC. En definitiva se trata de dar una cierta flexibilidad a las pautas y directrices contenidas en la metodología del artículo 30.2 del CAC, pero sin renunciar ni a sus principios ni a su finalidad.

5. CONCLUSIÓN

La identidad de metodologías entre aduanas e Impuesto sobre Sociedades a fin y efecto de valorar operaciones vinculadas no es una afirmación que pueda hacerse con carácter general.

La actividad valorativa de la Administración en el ámbito aduanero está mucho más pautada y dirigida, mientras que la metodología OCDE es mucho más flexible, lo cual es consecuencia de la diversa finalidad de cada tributo.

Ahora bien, esta conclusión no puede interpretarse como una llamada a la absoluta discrecionalidad en cuanto a la dispersión de valores aceptable como consecuencia de la actividad valorativa de ambas Administraciones. Parece claro que una valoración de la Administración de aduanas, en especial si esta ha modificado el precio declarado por el importador, es una circunstancia que enfrenta a la Inspección de los tributos a un test de consistencia en cuanto a la calidad de su posterior valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En síntesis, dicho test de consistencia podría ser el siguiente:

1. Si en la valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades se ha empleado alguno de los métodos conocidos como tradicionales o transaccionales, resultará que esta metodología guarda algunas similitudes con la que se habrá empleado en la aduana (alguno de los métodos del art. 30.2 CAC), aunque sería justificable desde un punto de vista técnico que pudieran aparecer diferencias entre ambos valores siempre y cuando tales diferencias tengan su origen y justificación en alguna de las diferencias metodológicas existentes que son, por un lado, el diferente alcance del análisis de comparabilidad en uno y otro caso, lo que dará lugar a ajustes de comparabilidad no homogéneos y, por otro lado, los distintos comparables susceptibles de ser seleccionados en cada metodología.
2. Si en la valoración a efectos del Impuesto sobre Sociedades se ha empleado alguno de los métodos basados en el resultado, no habrá consistencia alguna con la metodología empleada por la aduana, que seguirá siendo la contenida en el artículo 30.2 del CAC. En este caso

deberá quedar plenamente justificado en la valoración realizada a efectos del impuesto interno que, de acuerdo con la metodología OCDE, era perfectamente pertinente usar alguno de esos métodos basados en el resultado.

6. PROPUESTAS DE CONCILIACIÓN

La conclusión de este trabajo es que los sistemas de valoración para el caso de operaciones vinculadas vigentes en la imposición aduanera y en la imposición directa presentan marcadas diferencias. Sería deseable dotar de mayor consistencia a ambas metodologías. Ahora bien, armonizar completamente ambos sistemas no es viable como política unilateral de un solo estado, pues los estados se deben a los acuerdos multilaterales firmados como es el caso del Código de Valoración GATT, y se deben, también, a las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia que son el resultado del consenso internacional (*soft law*) en dicha materia. En realidad no existe ningún país que tenga un sistema de precios de transferencia con ambas normativas completamente armonizadas, por lo que la armonización deberá ser una labor a largo plazo a acometer en sede de foros multilaterales como la Organización Mundial del Comercio, la OCDE o la Organización Mundial de Aduanas.

La labor de los estados, a corto plazo, ha de ser de tipo pragmático y basarse, por un lado, en dotar de mayor claridad y seguridad a un sistema de valoraciones que no puede ser muy distinto del actual y, por otro lado, ha de impedir planificaciones fiscales perniciosas por parte de los contribuyentes, así como prácticas administrativas arbitrarias o contradictorias.

a) Admisión en el ámbito aduanero de la metodología de la OCDE.

La aplicación de los precios de transferencia en el ámbito aduanero presenta dos fases. En una primera (art. 29.2 CAC) de lo que se trata no es de valorar, sino de esclarecer si la vinculación ha influido en el precio de transacción. En esta fase el importador es instado a demostrar que el precio acordado no difiere del que se habría acordado entre partes no vinculadas. Los medios de prueba de que puede valerse el importador en esta fase se regulan con gran flexibilidad.

Si la Administración no queda convencida con la actividad probatoria desplegada por el importador, se abre entonces una segunda fase (art. 30 CAC) en la que la Administración aduanera pasará a aplicar el rígido y pautado sistema de valoración del Código GATT. Al entrar en esta segunda fase las posibilidades de consistencia entre ambas metodologías decrece, pero no ocurre lo mismo durante la primera fase, donde el importador puede utilizar cualquier método para demostrar la adecuación a mercado del precio declarado, incluidos los métodos de valoración de la OCDE y, en especial, los métodos basados en el resultado, si esta es la metodología que emplea en su impuesto interno.

Las ventajas de esta solución son, en primer lugar, que parece compatible con el CAC; en segundo lugar, su implementación sería muy sencilla, pues bastaría una circular o instrucción interna por parte de la Administración concernida o bien la publicación de un criterio interpretativo; en

tercer lugar, esta solución facilitaría el trabajo conjunto de la Administración de aduanas con la Administración encargada de la inspección de los tributos internos. La desventaja se encuentra en que es posible pensar en situaciones en las que, si bien, el beneficio operativo obtenido por el importador está dentro del rango de mercado, pudiera ser que, tratándose de un importador multiproducto, siguiera políticas de precios distintas para cada producto, de tal manera que unos estuvieran infravalorados y otros sobrevalorados, quedando, sin embargo, el beneficio neto compensado, pero no así la deuda aduanera, en caso de que las tarifas a aplicar a cada producto fueran distintas. Para evitar este tipo de conductas perniciosas deberían establecerse excepciones a la aceptabilidad de los métodos OCDE en determinadas situaciones de riesgo.

b) Acuerdos previos de valoración (APA) conjuntos.

Hoy en día los APA se instruyen por el Departamento de Inspección Financiera de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sin que se contemple la participación de representantes de la Administración aduanera. Ahora bien, eso no significa que se prohíba su participación o que no sea altamente recomendable su informe o asesoramiento en caso de acuerdos relativos a operaciones vinculadas transfronterizas. En consecuencia, parece acertado establecer un procedimiento que permita que tanto las autoridades gestoras del impuesto interno como las aduaneras participen en la tramitación de los APA, pues este procedimiento redundaría en una mayor consistencia y seguridad jurídica en materia de valoración de operaciones vinculadas.

Por otro lado, sería deseable establecer mecanismos similares a los APA en el ámbito de aduanas y, en definitiva, serían deseables APA integrales en que se acordasen valores a efectos de ambos impuestos y aceptados por ambas Administraciones.

c) Cooperación y coordinación entre Administraciones.

Las Directrices de la OCDE (párrafo 1.67) señalan la necesidad de cooperación e intercambio de información entre las Administraciones implicadas dentro de cada estado a fin de reducir el número de casos en los que la valoración dada por una Administración no pueda ser aceptable por la otra (inspecciones conjuntas, bases de datos integradas, análisis de riesgos compartidos, selección y planificación coordinada...). Esta coordinación debería ser más fácilmente alcanzable en aquellas jurisdicciones, como la española, en la que ambas Administraciones se integran en una misma Agencia pública.

Sería especialmente recomendable la coordinación en materia de análisis de riesgos y selección de contribuyentes con contingencias fiscales, a fin de planificar las actuaciones correctamente evitando resultados contradictorios. Esto viene a cuento, porque, en principio, ambas Administraciones deberían coincidir en cuál es el perfil de riesgo del contribuyente que se está inspeccionando, dicho de otro modo, el perfil del contribuyente que quiere eludir el pago de aranceles declarando precios bajos, no parece que haya de coincidir con el de una filial que está siendo descapitalizada y declara precios altos en sus compras. Si ambas Administraciones no coinciden en sus análisis previos, sus resultados pudieran ser contradictorios. Por tanto, la coherencia entre las valoraciones de ambas

Administraciones no radica tanto en la mayor o menor dispersión de sus valores como en la congruencia de sus presupuestos de partida.

d) Creación de mecanismos de arbitraje.

Se trataría de crear un órgano arbitral competente para resolver las disputas que pudieran aparecer como consecuencia de las inconsistencias detectadas en los sistemas de valoración de las operaciones vinculadas de ambas Administraciones.

El problema de esta solución es que el sistema fiscal español carece de práctica o experiencia en este tipo de sistemas de resolución de conflictos tributarios.

e) Establecer vinculaciones entre ambos sistemas de valoración.

En no pocas ocasiones se ha entendido apropiado establecer vinculaciones entre ambos sistemas de valoración. Por ejemplo, la normativa estadounidense determina que la valoración a efectos aduaneros (sea la declarada por el contribuyente o la comprobada por la Administración aduanera) actuará como un límite superior a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, una norma de este tipo parece proporcionar más seguridad jurídica a la Administración que al contribuyente y además es fácilmente vulnerable por los grupos de sociedades, puesto que un valor en aduana bajo puede ser compensado en el Impuesto sobre Sociedades estableciendo pagos intragrupo en concepto de licencias o gastos similares que minoren la mayor base imponible.

También el Tribunal Supremo en las Sentencias de 30 de noviembre de 2009 y 11 de diciembre de 2009 que se vienen comentando parece proponer la necesidad de una vinculación, pero esta en vez en cuanto a las metodologías, pues señala lo siguiente:

«... a juicio de esta Sala, ese margen de apreciación [para elegir un método de valoración entre varios posibles y, por tanto, liquidar en base a valores distintos en ambos tributos] queda muy reducido, hasta desaparecer, cuando la propia Administración ha estimado la operación con los mismos criterios a efectos de otros tributos, en cuyo caso no le queda más opción que utilizar esa tasación, que es una de las contempladas por el artículo 169 [hoy la referencia debería hacerse al 16.3 del TRIS]»

Del párrafo anterior parece desprenderse que si una Administración ha empleado un método de valoración, la otra deberá emplearlo también. Sin embargo, como ya se ha explicado ambas metodologías pueden llegar a ser muy distintas tanto en su naturaleza como en su implementación práctica, razón por la cual la llamada del Tribunal ha de ser entendida en el sentido de que la Administración que pretenda liquidar el Impuesto sobre Sociedades modificando operaciones previamente valoradas por la aduana, deberá motivar muy razonadamente la metodología empleada y, en especial, la utilización de aquellos métodos, ajustes o comparables que deben ser tenidos en cuenta a efectos del impuesto interno, pero no a efectos de los derechos a la importación.