

I. Introducción al fenómeno de las operaciones entre partes vinculadas. Consecuencias.....	1
II..Valoracion aduanera y valoracion a efectos de operaciones vinculadas. Importaciones de bienes materiales entre Estados con frontera comercial.	5
IV. EL FUNDAMENTO DEL VALOR EN ADUANA.....	6
V. LA DEFINICION DEL VALOR EN ADUANA:.....	7
VI. El concepto de vinculación a los efectos de la normativa aduanera. El artículo 15, 4. del Acuerdo General de Valoración de la OMC.	11
VII. EL VALOR EN ADUANA EN LOS SUPUESTOS DE VINCULACION.....	16
VII.1. Circunstancias que determinan la influencia de la vinculación en el precio: los descuentos comerciales y el principio de ventas sucesivas.....	17
VII.2. Procedimiento para inaplicar el valor de transacción. Carga de la prueba.	18
VII.3. Valoración en los supuestos en que se descarte el valor de transacción por existencia de una vinculación.....	21
VIII..DIVERGENCIAS ENTRE LA VALORACION ADUANERA Y LA VALORACION DE OPERACIONES VINCULADAS A EFECTOS DE IMPOSICION SOBRE LA RENTA. PROBLEMAS DE SEGURIDAD JURIDICA.....	24
VIII.1. Inseguridad en la utilización de conceptos indeterminados y en la posible configuración discrecional de la potestad de valoración. Los medios de transacción o acuerdo.	25
VIII.2. Inseguridad por la concurrencia de dos fórmulas de valoración sobre la misma realidad.	28
VIII.3. Inseguridad por la existencia de <i>diversos criterios secundarios de valoración</i>	31

I. INTRODUCCIÓN AL FENÓMENO DE LAS OPERACIONES ENTRE PARTES VINCULADAS. CONSECUENCIAS

Entendemos por operaciones vinculadas aquellas que tienen lugar entre operadores económicos “no independientes” y, en especial, “empresas asociadas”. Aunque el régimen jurídico de estas operaciones surge originariamente para hacer frente a las transacciones entre partes vinculadas dentro de una misma jurisdicción, y por eso siguen teniendo gran trascendencia las normas internas sobre operaciones vinculadas (en el caso español, el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), su verdadera dimensión se ha dado en el contexto internacional, donde adquieren importancia. La existencia de transacciones entre operadores económicos vinculados es hoy una realidad presente en el panorama internacional, pudiendo afirmarse que más del 60 % de las relaciones comerciales internacionales se llevan a cabo entre entidades no independientes. Ello se ha visto acentuado por el fenómeno de la globalización económica, que ha

traído consigo la mundialización de los mercados y por la consolidación de numerosos grupos empresariales de carácter multinacional o transaccional¹.

La idea cardinal que late en el concepto mismo de “partes vinculadas” es la de *capacidad de influencia* de una operadora sobre otra, sobre la base de que libertad de mercado presupone y exige una cierta libertad para contratar y que el negocio jurídico y los contratos, en particular, son fórmulas de composición de intereses económicos contrapuestos. En el plano jurídico, el ordenamiento rechaza la ausencia de esa contraposición de intereses partiendo del dogma de que en todo contrato concurren dos o más voluntades autónomas (rechazo del *autocontrato*) en el plano económico se desconfía de aquellas operaciones formuladas entre sujetos que están sometidos a una misma voluntad². Así, el Informe Carter se refiere a la vinculación como situación en que las partes no tienen intereses económicos encontrados sino un interés económico común, de tal forma que “el contribuyente, solo o en connivencia con otros, puede manipular y controlar las causas de las cuales dependen sus beneficios o ganancias, llegando a reducir así la cuantía prevista de su renta”³.

La existencia de diferencias fiscales entre Estados, cuando no la pura y simple competencia fiscal lesiva propiciada por la presencia a nivel global de territorios de baja tributación y paraísos fiscales⁴ y su aprovechamiento mediante la creación de filiales y sucursales, permite a los grandes grupos multinacionales utilizar estos precios manipulados como instrumento de transferencia artificial de rentas. La propia existencia del *principio de empresa separada o independencia*, que lleva a considerar a las filiales como residentes en el Estado en el que se constituyan y a concebir la ficción de que los establecimientos permanentes tributan allí donde se encuentre su base fija de negocios, ha facilitado esta situación. Y lo ha hecho porque ha conjurado cualquier pretensión de someter a los grupos multinacionales a valoraciones derivadas de asignaciones formularias⁵.

Como dicen GODOY y HOYOS, los precios de transferencia se revelan como una vía para “propiciar la erosión de bases impositivas que, en principio deberían atribuirse a una determinada jurisdicción, mediante el traslado de rentas hacia territorios donde la carga tributaria resulta más atractiva”⁶. El uso de precios de transferencia se integra así dentro de las tácticas de *fiscal degradation*⁷.

¹ -GARCIA PRATS, A., “Art. 9. Empresas Asociadas”, *Comentarios a los Convenios para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal concluidos por España*, (coord. RUIZ GARCIA, J.R.-CALDERON CARRERO, J.M.), Fundación Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, La Coruña, 2004, pag. 539.

² -DIEZ PICAZO, L.-GULLON BALLESTEROS, A., *Sistema de Derecho Civil*, Vol. II, Sexta Edición, 1994, pag. 42.

³ -Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad (Informe Carter), Instituto de Estudios Fiscales, 1977, pags. 643 y 644.

⁴ -Véase al respecto, el Informe de la OCDE

⁵ -CAVESTANY MANZANEDO, M.A., “Los precios de transferencia en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades desde la perspectiva de las directrices de la OCDE de julio de 1995”, *Crónica Tributaria*, nº 245, 1996, pag. 3.

⁶ -GODOY, J.P.-HOYOS, C., “Precios de transferencia en Colombia: consideraciones sobre el régimen vigente”, en *Precios de Transferencia en Colombia: una perspectiva desde el Derecho Comparado*; Baker & McKenzie, Cámara de Comercio de Bogotá, Bogotá 2003, op. cit., p. 165.

⁷ -EASSON, A.: “Fiscal degradation and the inter-nation allocation of tax jurisdiction”, *EC Tax Review*, Kluwer, 1996-3, The Netherlands, pag. 116.

Es así que el Informe de la OCDE sobre Competencia Fiscal Lesiva de 1998 incluye la “inaplicación de los principios internacionales en materia de precios de transferencia establecidos por la propia OCDE como un rasgo definitorio de los llamados “régimenes tributarios preferenciales”⁸.

Frente a ello, se pretende hacer viable el principio *the arm's length* que permitiría a las autoridades fiscales redefinir los precios o remuneraciones sentados en los libros contables al valor que hubiera sido fijado entre partes independientes que contrataron bajo el principio de operador independiente⁹. Principio que inspira al art. 9 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE y que en función de este origen, constituye un instrumento contra comportamientos que conllevan pérdidas recaudatorias en el ámbito de la imposición sobre la renta.

Sin caer en el vicio de identificar las retribuciones acordadas entre partes vinculadas como vías para erosionar la base imponible, sí resulta obvio que el recurso a este tipo de precios puede utilizarse como un instrumento para distribuir beneficios y trasladar pérdidas e incidir en la distribución a escala global de los parámetros gravables en la tributación sobre la renta de personas físicas y sociedades. Y aunque la existencia de transacciones entre empresas asociadas no revela necesariamente una intención elusiva, este panorama brevemente expuesto es suficientemente revelador del hecho de que los mecanismos de reacción propuestos para enfrentarse a los precios de transferencia resulten ser instrumentos para asegurar la correcta asignación de rentas en las distintas jurisdicciones fiscales, cuando no medios para luchar contra una auténtica “distribución disfrazada de ganancias”. Estos instrumentos, especialmente la posibilidad de las Administraciones internas de los Estados de aplicar el precio de mercado cuando se verifique el recurso a precios de transferencia sirven, por tanto, para proteger la base gravable en la jurisdicción fiscal que aplica este mecanismo de reacción. Es por ello que estos mecanismos son lo que CLAVIJO HERNANDEZ denomina “disposiciones cautelares” a tener en cuenta por las Administraciones de los distintos Estados¹⁰.

Y aunque en la actualidad, la potencialidad erosionadora de bases a través de este tipo de operaciones tiene gran importancia en relación con operaciones de prestaciones de servicio o de transmisión de intangibles, es en relación con las ventas de bienes entre sujetos radicados en distintas jurisdicciones respecto a las que se produce el fenómeno que vamos a comentar. Estas entregas son el

⁸ .-OCDE, *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, pags. 32 y 33. Por su parte, en la Unión Europea, el Informe Primarolo hecho público en el Consejo ECOFIN de 28 de febrero de 2000 y que trae causa en el contenido del Código de Conducta de la Fiscalidad de las Empresas de 1 de diciembre de 1997, calificaba como lesivas para la competencia fiscal ciertas prácticas incluidas en el epígrafe “servicios intragrupo” ya que las mismas “permitían una valoración de los precios de transferencia entre empresas pertenecientes a un mismo grupo apartada, sin causa alguna de justificación, del reseñado principio de “operador independiente”; PINTO, C., *Tax Competition and EU Law, Kluwer Law Internacional*, The Hague, London-New York, 2003, pags. 215 y 216. Entre las medidas incluidas dentro de este epígrafe de los “servicios intragrupo” estaban los llamados centros de coordinación de los territorios vascos y Navarra, que para el Grupo Primarolo, se apartaban injustificadamente del principio de “operador independiente” en la valoración de los precios de transferencia.

⁹ .-GODOY, J.P.-HOYOS, C., “Precios de transferencia en Colombia: consideraciones sobre el régimen vigente”, op. cit., p.167.

¹⁰ .- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial, con Ferreiro Lapatza, Martín Queralt, Tejerizo López y Pérez Royo. Decimonovena edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003, pags. 314 y 315.

cauce a través de las que se produce una operación vinculada, que puede tener como fin el traslado de pérdidas o la erosión de bases imponibles. Pero, al mismo tiempo, una operación de este tipo es una importación o exportación, salvo en los ámbitos de integración económica, como la Unión Europea, en los que se han suprimido las fronteras comerciales. En suma, el principio *arm's length* aplicado a las importaciones y exportaciones de las empresas que realizan operaciones internacionales supone que estos operadores económicos serán tratados como si fueran entidades no relacionadas, exigiéndose que les sean atribuidas las ganancias que obtendrían si practicarán tales operaciones con empresas no vinculadas.

Ello supone que sobre una misma operación pueden proyectarse dos incidencias normativas diferentes, cada una de ellas con una finalidad muy distinta. Por un lado, la aplicación del instituto del precio de transferencia, que tiene mucho que ver con el traslado de beneficios en el ámbito de la actividad empresarial. La determinación del valor aplicable en los supuestos de precios de transferencia entre operadores situados en distintas jurisdicciones fiscales y la fijación de la retribución que correspondería a la utilizada en el mercado entre sujetos no vinculados pretende un adecuado reparto entre las distintas jurisdicciones fiscales de las bases imponibles gravables en la imposición sobre la renta de personas físicas y jurídicas. Por ello mismo el art. 9 del Modelo de Convenio sobre la Doble Imposición de la OCDE erige al principio de libre competencia en una de los elementos fundamentales en el reparto del poder de imposición sobre la renta. Estamos ante un instrumento fundamental para un correcto gravamen a escala mundial de las rentas de los operadores económicos transnacionales.

Por otro, las reglas de valoración aduanera que tienen como finalidad resguardar el comercio internacional de las distorsiones producidas por regulaciones de los Estados del lugar de importación o exportación. Y ello tanto en las importaciones como en las exportaciones. Cuando se produce una importación a precios superiores a los de mercado, se estará generando un mayor gasto en el importador y, por tanto, llevando a cabo una nítida operación de erosión de la base imponible del importador que es trasladada al Estado del exportador. Es cierto que también se puede importar a precios inferiores a los que serían normales en condiciones de mercado. En estos casos, será el exportador quien tendrá un menor ingreso en su Estado de residencia que, seguramente, será un Estado de alta tributación, por lo que se produce un traslado de bases imponibles al Estado de residencia del importador a través de un menor gasto. La gran cuestión es aquí enfrentarse a los supuestos de importación teniendo en cuenta el valor aduanero que le dan a los bienes importados las disposiciones derivadas del Acuerdo de Valor en Aduana del GATT de 1994. Y aunque este fenómeno de corrección del precio de venta generado a través de una operación vinculada puede tener lugar también en cabeza del exportador, la escasa importancia numérica de los Estados que aplican derechos a la exportación nos exime de un tratamiento de estos supuestos, para centrarnos en la operaciones de importación.

El gran problema se plantea, pues, en las importaciones y, en concreto, en el Estado de residencia del importador. La aplicación del principio *arm's length* en ese Estado significará la necesidad de evitar que un residente en ese Estado adquiera de este un bien por un valor notoriamente superior al de

mercado¹¹, pues a través de esta operación estará minorando sus ingresos computables o trasladando sus pérdidas. Pero al mismo tiempo, en esta operación se dará una valoración aduanera que lo que pretende combatir es, precisamente, lo contrario: que se declaren los bienes importados por valores inferiores a los reales porque la reducción de valores aduaneros puede ser una reforma encubierta de desarme arancelario.

La dificultad radica, pues, en posibilitar ambas pretensiones, aparentemente contrapuestas. Y para ello, lo primero que debemos hacer será delimitar los casos en los cuales, en el panorama del comercio internacional, esta aparente contradicción entre *arm's length* y valoración aduanera puede tener lugar.

II. VALORACION ADUANERA Y VALORACION A EFECTOS DE OPERACIONES VINCULADAS. IMPORTACIONES DE BIENES MATERIALES ENTRE ESTADOS CON FRONTERA COMERCIAL.

Vamos a referirnos a la aplicación de este precio entre partes independientes en el ámbito de la valoración aduanera, esto es, cuando junto con las reglas de fijación del valor siguiendo el criterio *arm's length* entran en juego el valor en aduana de los bienes.

Para ello tiene que existir en la transmisión de bienes entre operadores económicos radicados en distintos Estados, la posibilidad de aplicar un valor en aduanas, lo que supone, aunque parezca una obviedad, la existencia de una frontera comercial entre los Estados de residencia de quienes participan en la operación. Esto podría parecer una obviedad si no fuese porque ello introduce un nuevo descarte; no se podrá extrapolar este análisis a las transacciones entre Estados de la Unión Europea. Como se recordará, la desaparición de fronteras comerciales entre Estados miembros de la Unión Europea vino precedida de la previsión, en el Acta Unica, en vigor desde el 1 de enero de 1987. Se trata, como es sabido, de la primera modificación importante de los Tratados fundacionales de las Comunidades Europeas y su principal objetivo fue implantar la obligación de adoptar medidas encaminadas al progresivo establecimiento de un mercado interior único, cuya entrada en vigor estaba prevista para el 1 de enero de 1993, y que supondría “un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales esté garantizada (art. 13 que introduce el nuevo art. 8, A en el Tratado). Por tanto, los supuestos que vamos a exponer no valen para operaciones entre sujetos residentes en Estados de la Unión Europea.

En segundo lugar, las operaciones de transmisión en las que están implicadas el valor en aduana y el valor a efectos de precios de transferencia tienen que ser técnicamente *importaciones*. Por tanto, las operaciones a que nos referimos serán normalmente importaciones de bienes, y de bienes materiales.

Así, conviene recordar que en la normativa comunitaria, aplicable a los Estados de la Unión Europea, salvo alguna referencia en la Segunda Directiva 67/228/CEE, de 11 de abril de 1967, el concepto exportación/importación no se aplica a los servicios. Lo cual supone una excepción en el

¹¹ .- DE BARROS CARVALHO, p., “Precios de transferencia en el Derecho Tributario brasileño”, *Análisis Tributario*, Vol. XVI, nº 187, agosto 2003, p. 20.

tratamiento del comercio internacional a efectos de IVA porque en la terminología referida a los intercambios comerciales a escala mundial es frecuente referirse a las importaciones e importaciones de servicios; el GATT primero¹² y después la Organización Mundial del Comercio (OMC) surgida como consecuencia del Acuerdo fruto de las negociaciones de la Ronda Uruguay y que entró en vigor el 1 de enero de 1995, vienen hablando de “exportaciones de servicios”. La inclusión de los servicios como objeto de comercio fue una de las principales novedades de la Ronda Uruguay del GAAT de 1994, dando lugar al Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS). Por su parte, la OMC y a partir del 1995, tiene como objeto no sólo el comercio de bienes, sino también de “servicios”, alcanzándose por ejemplo un acuerdo en 1997 sobre importación y exportación de servicios de telecomunicaciones. Desde enero de 2000 los servicios son objeto de negociaciones comerciales multilaterales. Pues bien; el problema de la interferencia del valor en aduanas y de la valoración a efectos de operaciones vinculadas exige la presencia de una importación, lo que excluye las prestaciones que tengan como objeto servicios y no bienes. E incluso dejarían al margen las “ventas” de bienes inmateriales como ciertos intangibles.

Por lo tanto, vamos a centrarnos en el problema de la aplicación del precio normal de mercado entre partes independientes cuando media una valoración aduanera, cuestión muy importante, por ejemplo, en las transacciones de bienes entre filiales latinoamericanas de matrices europeas.

III. EL FUNDAMENTO DEL VALOR EN ADUANA

El fundamento del valor en aduanas, al que nos referiremos inmediatamente, no es otro que, de acuerdo con el Acta Final de Marrakech que crea la OMC, la “reducción multilateral de aranceles aduaneros”, sobre la base de promover un mayor flujo comercial y la eliminación progresiva de las barreras arancelarias¹³. Precisamente por ello la actividad de valoración que lleva a cabo cualquier Administración aduanera de cualquier Estado miembro de la OMC, además de medir la intensidad con que se realiza el hecho imponible de los derechos de importación pretenderá la fijación de un valor objetivo que conjure las prácticas comerciales perniciosas. La objetivización del valor aduanero tiene como finalidad evitar que no se frustre el fin de reducir barreras arancelarias a través del método torticero de incrementar artificialmente, por el Estado de importación, el importe de los bienes presentados a despacho aduanero. Se ha señalado en alguna ocasión que la finalidad del régimen del valor en aduana, a diferencia de las valoraciones de bienes o de rentas en la imposición sobre los rendimientos, sobre el

¹² .-Desde su creación en 1947 por la Carta de La Habana, el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (en adelante, GAAT) se convirtió en el principal marco regulador del comercio internacional. Como dice MONTAÑA MORA, M., se trataba de una organización internacional de facto encargada de administrar las relaciones comerciales entre las partes contratantes; *La OMC y el reforzamiento del sistema GAAT*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1997, pag. 3.

¹³ .-HERRERA YDAÑEZ, R.-GOIZUETA SANCHEZ, J.; *Valor en Aduana de las mercancías según el Código GATT*, Publicación de la Revista Aduanas y Ediciones ESIC, Madrid, 1985, pag. 47.

patrimonio o sobre las adquisiciones patrimoniales, no es obtener una mayor recaudación¹⁴. Ello quizás sea excesivo teniendo en cuenta el importante peso de los tributos aduaneros en la potencialidad recaudatoria del sistema, pero sí es cierto que, siendo las importaciones operaciones económicas en las que intervienen sujetos residentes en Estados diferentes, existen reglas internacionales multilaterales que obligan a fijar valores *neutros* a fin de evitar las barreras arancelarias. Y que el incremento del valor declarado por la administración aduanera tendrá, normalmente, como finalidad impedir prácticas contrarias a esas reglas internacionales, como la *subfacturación* por parte del importador orientada a obtener condiciones más ventajosas de comercialización de sus productos.

IV. LA DEFINICION DEL VALOR EN ADUANA:

Una vez señalado el fundamento normativo del valor en aduana, vamos a hacer referencia a su definición. Por valor en aduana podemos entender el valor de las mercancías importadas que se determina a partir del procedimiento de valoración aduanero y que sirve para determinar el importe de los derechos de aduana¹⁵.

El establecimiento de criterios estables y unívocos para determinar el valor en aduana ha sido una constante, sobre todo por parte de las organizaciones internacionales. Así, por ejemplo, el artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio estableció los principios generales de un sistema internacional de valoración. Se disponía en él que el valor, a fines aduaneros, de las mercancías importadas debería basarse en su *valor real* a partir del cual se impone el derecho, o bien de mercancías similares, en lugar de en el *valor de las mercancías de origen nacional* o en valores ficticios o arbitrarios. No obstante, aunque en el artículo VII se recoge también una definición de *valor real*, en realidad el artículo VII permitía a los Miembros utilizar métodos muy diferentes para valorar las mercancías, a lo que había que unir la subsistencia de las denominadas *cláusulas de anterioridad* que permitían la continuación de viejas normas valorativas¹⁶.

Otros intentos posteriores de fijación de un valor único en aduanas, serían la llamada *definición del valor de Bruselas*, del año 1950. Este método, para cada producto se determinaba un precio normal de mercado (definido como el precio que se pagaría por el producto en un mercado libre en una transacción entre un comprador y un vendedor independientes entre sí), sobre cuya base se calculaba el derecho. Las

¹⁴ .-Véase al respecto ZOLEZZI, D., “Los valores recompuestos por la Aduana”, *Revista de Estudios Aduaneros*, nº 7, Publicación Semestral del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, 1994, pag. 108.

¹⁵ .- Los derechos de aduana pueden ser específicos, ad valorem, o una combinación de ambos. En el primer caso, se recauda una suma concreta por unidad cuantitativa de la mercancía: por ejemplo, 1 dólar por artículo o por unidad. No hace falta determinar el valor en aduana de la mercancía, ya que el derecho no se basa en ese valor sino en otros criterios. En este caso no se precisan normas sobre valoración en aduana y no es aplicable el Acuerdo sobre Valoración en Aduana. En cambio, el derecho ad valorem depende del valor de la mercancía. Con arreglo a este régimen, el valor en aduana se multiplica por un tipo de derecho ad valorem (por ejemplo, el 5 por ciento) con el fin de calcular el derecho pagadero por el producto importado.

¹⁶ .-GILPIN, R., *La economía política de las relaciones internacionales*, Grupo Editor Latinoamericano, Buenos Aires, 1990, pags. 247 y 248.

desviaciones en la práctica de este precio únicamente se tenían plenamente en cuenta cuando el valor declarado era superior al valor establecido. Las variaciones a la baja sólo se tenían en cuenta hasta el 10 por ciento¹⁷. Como muchas de las grandes potencias, entre ellas los Estados Unidos, nunca se adhirieron a este método, se buscó una alternativa. Y así, el Código de Valoración de la Ronda de Tokio, o Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT, concluido en 1979, estableció un sistema positivo de valoración en aduana basado en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

Se trata de la gran aportación de llamada “ronda de Tokio”. El llamado *valor de transacción*, o *precio pagado o por pagar*, tenía por objeto proporcionar un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías, notablemente alejado de las anteriores pautas de la Definición del Valor de Bruselas (DVB). Como complemento de ello y con la pretensión de establecer criterios de valoración sencillos y conformes a los usos comerciales vigentes, se eliminarían los ajustes por publicidad y servicios post-venta realizados por el importador y que eran objeto de ajuste en el régimen de valoración de la Definición del Valor en Aduana de Bruselas. Al tiempo se fijaban una serie de valores sustitutivos, a aplicar siguiendo un orden predeterminado; a saber valor de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, valor deductivo, reconstruido y *último recurso*¹⁸.

Con la transformación del GATT en la Organización Mundial del Comercio (en adelante OMC), se aprueba el Acuerdo General de Valoración de la OMC de 1994, consolidándose definitivamente la regla de la aplicación del valor de transacción. Así, inicialmente se reconoce que el valor de aduana de las mercancías importadas debe basarse en su “valor real”, introduciendo así un concepto indeterminado de uso habitual en la normativa reguladora de las valoraciones, o en el valor real de un mercancía similar¹⁹. Valor real que es definido, de acuerdo con la legislación del país de la importación, como el precio que se determinará cuando 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”²⁰.

¹⁷ .- Se trataba de un método que no satisfacía en absoluto a los comerciantes, ya que las variaciones de los precios y las ventajas competitivas de las empresas no quedaban reflejadas hasta que la oficina de aduanas ajustaba el precio teórico transcurrido cierto tiempo. Además, en una época en que la innovación empezaba a ser una nota característica del mercado, los productos nuevos no solían figurar en las listas, lo que hacía difícil determinar ese precio normal. Los Estados Unidos nunca se adhirieron a la DVB.

¹⁸ .-Estos valores se recogían en la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina. Esta Decisión señalaba que “para los efectos de la valoración aduanera, los Países Miembros de la Comunidad Andina se regirán por lo dispuesto en el texto del “Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994”, en adelante llamado Acuerdo sobre Valoración de la OMC anexo a esta Decisión, por la presente Decisión y su Reglamento Comunitario que al efecto se adopte mediante Resolución de la Secretaría General. Su artículo 2 disponía que “el valor en aduana de las mercancías importadas será determinado de conformidad con los métodos establecidos en los artículos 1 a 7 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y sus respectivas Notas Interpretativas, teniendo en cuenta los lineamientos generales del mismo Acuerdo, de la presente Decisión y su reglamento”.

¹⁹ .- HERRERA YDAÑEZ, R., *Valoración de mercancías a efectos aduaneros*, 1988, pag.

²⁰ .- BAZ BAZ, M., “Valor en aduana: principio de ventas sucesivas”, *Revista del Centro de Estudios Financieros*, CEF, nº 264, Marzo, 2005, pag. 93.

En concreto, el Acuerdo General de Valoración señala en su artículo 1, que “el valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8”²¹. Cuando no estén incluidas en el precio deben sumarse como ajustes al valor de transacción algunas cantidades como comisiones (excepto las de compra) y corretajes; envases y embalajes; valor de los bienes y servicios suministrados por el comprador y utilizados en la producción o venta de las mercancías a valorar (herramientas, matrices...), valor del producto de la venta o cesión de mercancías importadas que revierta al vendedor, y gastos de transporte y seguro, carga y manipulación hasta el lugar de introducción. Entre los gastos que no dan lugar a ajuste se encuentran los servicios de publicidad, promoción de mercados o garantías. Ahora bien; si se hubiesen incluido en el precio de la factura no se deducen para determinar el valor en aduana.

Este procedimiento para determinar el valor en aduana basado en el valor de transacción no se aplica, sin embargo, en diversos supuestos. Así cuando se trate de entregas a título gratuito, cuando el precio de venta sea el correspondiente para el consumo interior o para destino a un país distinto del de importación y, sobre todo y en lo que aquí nos interesa, no se aplicará el procedimiento de valor de transacción cuando exista vinculación entre comprador y vendedor. Se excluye el valor de transacción cuando “no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2”.

En este párrafo se dispone que el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor no constituye motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. Se añade que *en tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio*. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito.

De manera semejante, en la Unión Europea la normativa comunitaria llega a una conclusión muy parecida; El Código Aduanero Comunitario, aprobado por el Reglamento CEE nº 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992 (con los antecedentes del Reglamento 1224/80 del Consejo de 28 de mayo de 1980, modificado por el Reglamento 3193/1980 de 8 de diciembre, el Reglamento 320/85 de 6 de febrero y el Reglamento 4046/89 de 21 de diciembre) dispone en su art. 29, 1 que el valor en aduana de las mercancías importadas será su *valor de transacción*, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar

²¹ .- Ese precio podrá ser instrumentado de cualquier forma (dinero, compensación de deudas...), admitiéndose también los descuentos previos y simultáneos y se incluyen en él las posibles revisiones de precios.

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 33²².

Aunque en el ámbito de la Unión Europea el valor de transacción, como precio efectivamente pagado o por pagar, es el que figure en la factura, con algunas precisiones importantes, como la prevista en las Notas Explicativas para el cálculo del valor en aduana contenidas en el Anexo 23 del Reglamento CEE nº 2454/93 de la Comisión de 2 de julio de 1993 que fija disposiciones de aplicación del Reglamento de 1992, según el cual sólo se tendrán en cuenta los pagos que el importador-comprador haya realizado al vendedor y guarden relación con dicha mercancía. Al mismo tiempo, la regla de que el valor real coincidirá con el precio facturado esta regla cuenta con varias excepciones. Entre ellas, la contenida en el art. 29,1,d); el valor de transacción no se aplicará cuando, exista vinculación entre comprador y vendedor, salvo que, en este caso, *el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el apartado 2*.

Este apartado 2 establece que, para determinar si el valor de transacción es aceptable a efectos de la aplicación del apartado 1, 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. 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. No obstante, en la práctica es muy complicado determinar cuándo la formación del precio se encuentra directamente condicionada por la vinculación; como veremos, uno de los puntos más discutidos es el que se refiere a la concesión de descuentos comerciales y a la necesidad de averiguar si tales descuentos se concederían de no mediar la vinculación, lo que es tanto como valorar si a la hora de otorgar el descuento prevalece la relación de vinculación o las exigencias objetivas de estrategia comercial.

En suma, el valor de transacción solamente no será aplicable en los supuestos de vinculación entre partes cuando la vinculación haya influido de manera determinante en el mismo. Por tanto, el Código Aduanero Comunitario somete el *valor de transacción* a un banco de pruebas semejante al del principio *arm's length*²³, aunque con importantes diferencias que suponen ventajas en cuanto la aplicación internacional de éste último.

Para resolver esta cuestión, lo primero que hay que constatar es qué se entiende por vinculación a los efectos de la determinación del valor aduanero.

²² .-Ello quiere decir que si la mercancía si hubiera vendido para el mercado interno del país de exportación o para la exportación con destino a un país tercero, la referida venta no podrá ser aceptada para determinar el valor en aduana; BAZ BAZ, M., "Valor en aduana: principio de ventas sucesivas", op. cit., pag. 95.

²³ .- El precio efectivamente pagado o por pagar será el pago total que, por las mercancías importadas, haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste, y comprenderá todos los pagos efectuados o por efectuar, como condición de la venta de las mercancías importadas, por el comprador al vendedor o por el comprador a una tercera persona para satisfacer una obligación del vendedor.

V. EL CONCEPTO DE VINCULACIÓN A LOS EFECTOS DE LA NORMATIVA ADUANERA. EL ARTÍCULO 15, 4. DEL ACUERDO GENERAL DE VALORACIÓN DE LA OMC.

Si lo que nos importa es la valoración de las mercancías cuando son adquiridas por un sujeto de otro que tiene una relación de vinculación, lo relevante será esa capacidad de influencia de uno de los intervinientes en la operación sobre el otro, a los efectos de poder fijar un precio distinto al normal de mercado. Conociendo la realidad de las transferencias internacionales, lo más normal será también que la operación tenga lugar entre personas jurídicas y que sea la relación matriz-filial la que determine esa *capacidad de influencia*.

La determinación de las circunstancias concretas en que se produce esa capacidad de influencia o suele llevarse a cabo por la legislación interna de los distintos Estados. Para ello los distintos ordenamientos pueden acudir a dos técnicas, a las que hace referencia ESTEVE PARDO. O se señalan los distintos supuestos en los cuales se produce vinculación, a través de la enumeración ejemplificativa o taxativa de casos concretos o se establecen criterios genéricos, según los diversos tipos de vinculación en los que encuadrar los diversos supuestos que la realidad empresarial vaya produciendo²⁴.

Tomando como punto de referencia la legislación española, los supuestos de vinculación previstos en el artículo 16 del TR de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades preveer diversos supuestos de vinculación; resumidamente y siguiendo el esquema propuesto por CLAVIJO HERNÁNDEZ, en el Derecho español la vinculación se dará entre sociedades y personas, en especial entre sociedades y socios (supuestos en el que se ha defendido que el precio de transferencia es una distribución encubierta de dividendos), y en los cuales se fijan un porcentaje mínimo de participación del socio cifrado en el 1 %. Pero también entre sociedades y consejeros, administradores y familiares de éstos. También entre entidades pertenecientes al mismo grupo, teniendo en cuenta las novedades en la definición del grupo de sociedades. En tercer lugar la vinculación entre sociedades, esto es, las operaciones entre matriz y filial, para lo cual la legislación fija un porcentaje mínimo de participación del 25 %. La vinculación de sociedades a través de socios, esto es, cuando los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen directa o indirectamente en el capital de ambas sociedades. Y por último, las relaciones entre la casa central y el establecimiento permanente²⁵.

Estas distintas situaciones en las que, según la legislación interna española, podemos hablar de vinculación, no son trasladables en su totalidad al ámbito de la valoración aduanera. La definición interna en el Derecho español, como la mayoría de los ordenamientos de nuestro entorno es una definición amplia, que abarca múltiples situaciones en las que nos podemos encontrar ante una vinculación. Las operaciones vinculadas en las que se puede producir las circunstancias de la valoración aduanera se

²⁴ .-ESTEVE PARDO, M.L., *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribución encubierta de beneficios*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, pags. 132 y 133.

²⁵ .- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial, op. cit., pags. 314 y 315.

circunscriben a aquellas en que existe un componente internacional. Además, conviene tener en cuenta que en toda operación vinculada, que por definición es una operación onerosa, existen prestaciones recíprocas. Es precisamente esta reciprocidad de las prestaciones lo que hace que la corrección del precio de transferencia adquiera carácter bilateral (salvo que el precio de transferencia se califique como “distribución encubierta de dividendo” en cuyo caso se aplicará la no deducibilidad en la entidad pagadora y, todo lo más, si existe en la legislación interna de que se trate, el mecanismo de corrección de la doble imposición favor del perceptor) o que se tenga que practicar un “ajuste secundario”. Cuando nos planteamos la situación de las operaciones vinculadas en el caso de valoraciones aduaneras nos estamos centrando en operaciones de transmisión de bienes, pues la admisión de las exportaciones/importaciones de servicios no ha alcanzado relieve en el ordenamiento europeo²⁶. Y nos estamos centrando exclusivamente en la operación de entrega o adquisición del bien, que es lo susceptible de ser valorado, dejando de lado la contraprestación sinalagmática en dinero. Aunque esa contraprestación juega un papel trascendental en el régimen de los ajustes por aplicación del principio *arm's length*, a los efectos de lo que aquí nos interesa es una cuestión secundaria.

Sobre la base de estas premisas, el Acuerdo General de Valoración de la OMC establece una serie de supuestos en los que se entiende que existe vinculación. Se trata de una relación cerrada, basada exclusivamente en supuestos tasados.

En primer lugar, “*si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios*”. La expresión “estar asociada” remite a la idea de que un operador tenga la condición de accionista o socio de otro y, por lo tanto, abre la posibilidad teórica de una vinculación socio-sociedad, por lo que aplicaríamos las reglas de valoración aduanera en el caso de una persona física que importa un bien de una sociedad de la que es socio.

No obstante, el concepto “asociado” se aplica en el Derecho Supranacional para referirse a entidades, empresas o sociedades asociadas. Así, en el ámbito europeo, y en una definición sumamente útil para percibir qué se entiende por entidad asociada, la reciente Directiva 2003/49/CE de 3 de junio, sobre régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros²⁷, las define, en su artículo 3, b) como aquellos casos en que una sociedad tiene una participación directa mínima del 25 % en el capital de la otra sociedad o la otra sociedad tiene

²⁶.- En lo que concierne al Impuesto sobre el Valor Añadido en la Unión Europea, ni la Sexta Directiva de 1977, ni la Decisión del Consejo de 17 de marzo de 1997, y la posterior Directiva de 17 de junio de 1999 (n. 1999/59/CE) hablan de “exportación de servicios” sino de “servicios prestados en el exterior”.

²⁷.-Esta Directiva pretende la supresión de cualquier clase de impuesto en el país de la fuente, sea éste recaudado a título de retención a cuenta o bajo cualquier otra forma, sobre los pagos de intereses y cánones realizados entre empresas de los distintos Estados miembros. Sin embargo, la exclusión de la tributación en la fuente, con eliminación de retenciones a cuenta sobre los abonos de intereses y cánones en el Estado en que se generan, no aparece condicionada a una efectiva tributación de la entidad beneficiaria en el estado del establecimiento o residencia (a diferencia de la originaria propuesta de Directiva sobre Fiscalidad de intereses y cánones). Esta Directiva no, es por tanto, un instrumento contra la competencia fiscal desleal; véase WEBER, D., “The proposal EC interest and royalty directive”, *EC Tax Review, Kluwer*, The Netherlands, 2000-I, pags. 15 y ss.

una participación directa mínima del 25 % en su capital, o una tercera sociedad tiene una participación directa mínima del 25 % tanto en su capital como en el capital de la otra sociedad. No obstante, los Estados miembros tendrán la opción de sustituir el criterio de una participación mínima en el capital por el de una participación mínima en los derechos de voto. Por tanto, la existencia de asociación se basaría en dos criterios fundamentales: un determinado porcentaje de participación en la propiedad del capital o en los derechos de voto.

También habrá que entender que existe esta condición de “entidad asociada” cuando se trate de sociedades pertenecientes a un mismo “Grupo de Sociedades”. En tal sentido, es importante tener en cuenta los criterios derivados de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC,S) referidas al concepto de “Grupo de sociedades”. Este, a partir de los criterios generales de las normas internacionales de contabilidad será aquel conjunto de sociedades que constituya una unidad de decisión. Se introduce, por tanto, el concepto de "unidad de decisión". Se produce ésta cuando una sociedad posee una participación en el capital de otra y tiene además mayoría de derechos de votos y facultad de nombrar la mayoría del órgano de administración. También se produce unidad de decisión cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de una sociedad son miembros del órgano administración de la otra sociedad o altos directivos de esta. Se añade como presunción de la existencia de grupo que el administrador de la dominada sea administrador de la dominante²⁸.

Al margen de la referencia a la condición de “legalmente asociadas” el Acuerdo también establece sus propios criterios para determinar cuando se produce esa *capacidad de influencia*: a saber: si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra. La referencia adolece de una cierta vaguedad porque para determinar los criterios que permiten hablar de “control” habrá que referirse a las pautas marcadas por la legislación interna de los distintos Estados o por el Derecho Internacional o Supranacional. A nuestro modo de ver, el concepto de control se referirá, bien al criterio de la propiedad de un porcentaje significativo del capital, o bien al supuesto en que, de hecho de derecho, una sociedad contratante se halle en condiciones de imponerle limitaciones u orientaciones a la otra.

Ello ha planteado el problema de aquellos supuestos en los cuales 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. Un concepto excesivamente generoso de *control* llevaría a que, por ejemplo, cuando en un contrato de distribución de un producto se prohíbe al distribuidor que venda cualquier artículo competitivo con el de la concesión pueda llegar a entenderse que el distribuidor tiene una capacidad de influencia que permite catalogar la operación entre ambos como

²⁸ .- No obstante, para determinar la existencia de dominio se sigue acudiendo al criterio de la mayoría de los derechos de voto de la sociedad dominante, o aquellos votos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona. En caso de que no se puede determinar la existencia de una sociedad con mayoría de votos, elaborará cuentas consolidadas la que tenga mayor activo.

una operación vinculada, y ello aunque se trate de una práctica habitual en dicho sector comercial²⁹. Sin embargo, esta interpretación no es admisible; no toda “condición de venta” determina un control sobre la venta de una mercancía a efectos de una operación vinculada. Y menos aun cuando dicha condición de venta es aceptada por una de las partes en una expresión de su autonomía de la voluntad manifestada en un contrato libremente concluido. En tal sentido, conviene recordar que el Comité Técnico de Valoración Aduanera de la OMC, en su Nota Explicativa 4,1 punto 13, en relación con los artículos 15, 4 y 5 del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del GATT entiende que, aunque en un contrato básico de suministro a un precio determinado ambas partes pueden, de derecho, impartir directivas una a otra, ello no crea una relación de vinculación en el sentido del artículo 15 del Acuerdo. Por tanto, el Acuerdo de Valor en Aduana del GATT de 1994 no tiene, en modo alguno, la intención de crear una vinculación a partir de cada contrato o acuerdo, los cuales, por su propia naturaleza, establecen derechos y obligaciones exigibles por ambas partes. O, lo que es lo mismo, las condiciones que el artículo 15,4 y 5 disponen para que pueda hablarse de vinculación han de concurrir de modo independiente a la existencia del contrato³⁰.

A partir de estas consideraciones, el Comité de Valoración en Aduana de la OMC ha interpretado el término *control* en relación con la existencia de partes vinculadas como la posibilidad de imponer limitaciones, pero sólo a partir de la facultad de impartir directivas respecto a cuestiones relacionadas específicamente con la dirección de las actividades de la entidad *controlada*.

A partir de este entendimiento de la idea de *control* se pueden comprender mejor los ejemplos reseñados en el Acuerdo General de esa posible influencia de una entidad contratante en la otra. Así, si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5 por ciento o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas, o si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera o si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.

La referencia a un control mínimo del 5 por ciento es, sin embargo extraño, puesto que el Acuerdo de Valoración se refiere a “personas” que tengan directa o indirectamente, “la propiedad, el control o la posesión” de títulos con derecho a voto. Cabe, por tanto, la posibilidad de incluir aquí a una sociedad matriz que participe en una filial en más de un 5 por cien, lo cual supondría rebajar las exigencias frente al criterio más general de que estarán vinculadas las entidades “legalmente asociadas”; sobre todo si tenemos en cuenta que lo normal es que el criterio legal para entender cuando una entidad está asociada sitúe el porcentaje de control en un 25 %.

A nuestro modo de ver, sin embargo, no hay ninguna razón que permita excluir como criterio preferente para determinar cuando hay vinculación, incluso en los supuestos de sociedades que participan en el capital de otras, el porcentaje mínimo de participación del 5 % frente al que pueda determinarse

²⁹ .- DE BUERBA MARTIN, M.; “El valor en aduana en el caso de ventas sucesivas”, *Monografías Carta Tributaria*, 5, 2004, pag. 3.

³⁰ .-BAZ BAZ, M., “Valor en aduana: principio de ventas sucesivas”, *op.cit.*, pag. 107.

legalmente en las distintas legislaciones o en el Derecho Supranacional, y que suele situarse en un 25 %. Y ello porque existiendo una referencia específica en el Acuerdo, esto es, una normación directa, no tiene sentido priorizar una normación *per relationem* como es la que se produce a través de la técnica de la remisión. Y supondrá también que, teniendo en cuenta la aplicación preferente de los Tratados internacionales frente a la legislación interna³¹, se podrá entender a los exclusivos efectos de aplicación de la valoración aduanera, que existe vinculación entre, por ejemplo, una sociedad exportadora y otra importadora de una determinada mercancía cuando la primera participe en el capital de la segunda en más de un 5 %, sin exigir el 25 % que pudiera establecerse en la legislación interna.

Se habla también de “participación directa o indirecta”. El fenómeno de la participación indirecta, al que el Acuerdo de Valoración otorga relevancia, supone reconocer la posibilidad de que un determinado porcentaje se detente a través de la interposición de una sociedad, en cuyo caso dicho porcentaje de participación habrá que tenerlo en la sociedad interpuesta que podrá, a su vez, un porcentaje inferior al 5 % de la sociedad con la que se realiza la operación.

Por último, y quizás se trate del aspecto más controvertido, el Acuerdo General entiende aplicable las reglas de la vinculación cuando la participación en más de un 25 % se exprese, bien en la propiedad o control o bien en la “posesión” de títulos con derecho a voto. La referencia a la posesión puede resultar confusa si nos atenemos a la definición tradicional del concepto como “poder de hecho sobre una cosa”, ya que puede sugerir que la aplicación del instituto de la posesión se circunscribe a cosas susceptibles de un poder “duradero y estable³²”. Sin embargo, si tenemos en cuenta que los títulos son la constancia documental de un derecho privado, cuyo ejercicio y transmisión están condicionados a la posesión del documento³³, lo único que estará diciendo el Acuerdo general es que para verificar la realidad de una participación superior al 25 %, presupuesto de la existencia de vinculación, no será necesario verificar la concurrencia de ningún título en quien ostente tales participaciones.

El resto de supuestos de vinculación previstos en el Acuerdo General se caracterizan por la intervención de personas físicas, aunque las expresiones utilizadas no son muy afortunadas. Así, habrá vinculación cuando los operadores que intervengan “estén en relación de empleador y empleado”, debiendo entenderse el concepto *empleado*, debiendo entenderse este concepto en un sentido lato, que abarcaría también a las relaciones contractuales especiales de alta dirección. Así como, también habrá vinculación cuando las partes sean “de la misma familia”.

La expresión “de la misma familia” obliga a concretar el alcance de los vínculos familiares relevantes para entender que hay vinculación. Aunque no se especifica el grado de parentesco si se dispone que las relaciones familiares relevantes para calificar a unos operadores como vinculados

³¹ .-Esa es la conclusión a la que se llega a partir de una interpretación razonable de la Convención de Viena, y sea cual sea la postura, monista o pluralista, que se siga. Véase al respecto DIEZ DE VELASCO, M., *Instituciones de Derecho Internacional Público*, T. I, décima edición, Tecnos, Madrid, 1994, págs. 212 y 213.

³² .-GARCIA VALDECASAS, G., *La Posesión*, Ed. Comares, Granada, 1987, pag. 24.

³³ .-BROSETA PONT, M., *Manual de Derecho Mercantil*, Madrid, 1985, pag. 550.

incluyen las que tengan lugar entre marido y mujer, ascendientes y descendientes en línea directa en primer grado, hermanos y hermanas (carnales, consanguíneos o uterinos), ascendientes y descendientes en línea directa en segundo grado, tía o tío y sobrino o sobrina, suegros y yerno o nuera, y cuñados y cuñada. El concepto de vínculo familiar es, por tanto, extremadamente amplio y se extiende también, a nuestro modo de ver incorrectamente, a las relaciones familiares de afinidad (suegros y yerno o nuera, y cuñados y cuñada). Sin embargo, creemos que la vinculación en caso de afinidad sólo será posible en la medida en que viva el “pariente común” que justifica el parentesco de los parientes afines. Por ejemplo, el vínculo de parentesco entre un determinado operador económico y su cuñado sólo determina la existencia de una relación de vinculación por tratarse de sujetos “de la misma familia” si vive la hermana de dicho operador económico, esposa del “cuñado”, pero no en el momento en que ésta hubiera fallecido. En este caso, hay que entender que la relación de afinidad desaparece y las operaciones entre estos sujetos ya no tendrán la consideración de operaciones vinculadas.

Por último, también será vinculada una operación cuando “una de ellas ocupe cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra” o las personas que están asociadas en negocios porque una es el agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, cualquiera que sea la designación utilizada.

VI. EL VALOR EN ADUANA EN LOS SUPUESTOS DE VINCULACION.

Como hemos dicho, el valor en aduana, equivalente a la base imponible de los derechos arancelarios, se determinará a partir del denominado *valor de transacción*, definido, en términos generales, como el precio efectivamente pagado o por pagar de las mercancías, con los ajustes correspondientes. Ahora bien; este principio general es objeto de un importante condicionamiento cuando entre la empresa vendedora y el importador existe vinculación en los términos expuestos con anterioridad.

Este condicionamiento supone que, según el Acuerdo General de Valoración, en una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor *se aproxima mucho* a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado. Dichos precios o valores no son otros el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador; aplicándose subsidiariamente la determinación de este valor de mercancías idénticas o similares, según el artículo 5 y según el artículo 6 del propio Acuerdo General de 1994.

Por tanto, resulta claro que el hecho de que exista una vinculación no es suficiente por sí misma para desechar la aplicación del cálculo del valor en aduana por el método del valor de transacción, sino que es necesario, además, que la influencia de tal vinculación se refleje en el precio pagado o por pagar. Lo que significa que, *mutatis mutandi*, se tendrá que aceptar dicho valor de transacción cuando la referida

vinculación no haya influido en el precio. Lo que, al mismo tiempo supone, que la Administración del Estado de la importación deberá inadmitir el precio sólo en tanto tenga dudas de que la especial relación entre importador y exportador haya podido influir en el mismo.

Así pues, dos cuestiones adquieren una trascendencia fundamental. En primer lugar, la necesidad de concretar qué circunstancias derivadas de la vinculación influirán en el precio pagado o por pagar e impedirán la aplicación automática del valor de transacción. En segundo lugar, el cauce procedimental para descartar el valor de transacción y, sobre todo, lo relativo a la carga de la prueba.

VI.1. Circunstancias que determinan la influencia de la vinculación en el precio: los descuentos comerciales y el principio de ventas sucesivas.

Dos son las ideas generales que conviene retener respecto a las situaciones en las cuales la existencia de una relación de vinculación entre importador y exportador influye en el precio. Una primera que puede parecer una paradoja: no hay una regla general que permita determinar cuándo una vinculación influye en el precio. La posible influencia de la vinculación en el precio de la operación ha de analizarse *in casu*, teniendo en cuenta las prácticas comerciales y las condiciones específicas del sector en el seno del cual se produce la importación. La decsuenta: que esta “regla general” consistente en la “ausencia de regla general”, se proyecta en dos situaciones en las cuales se ha pretendido ver, con cierto afán apriorístico, que la vinculación influía siempre en el precio y que por tanto, en estos casos, no sería admisible el valor de transacción.

La primera de ellas es el caso de concesión de descuentos comerciales entre un exportador y un importador vinculado. Se trata de una situación que se le ha planteado muchas veces a la Administración Fiscal española y respecto a la cual se ha pronunciado, entre otras, la emblemática Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 4 de junio de 1992³⁴. En el caso analizado por esta resolución, la sociedad española importadora formaba parte de un grupo financiero multinacional propietario del 99,5 % de sus acciones por lo cual la vinculación estaba más que acreditada. Analizada la vinculación se entendía que el descuento influía en el precio porque no tenía el carácter de “comercial”, esto es, no era el propio de las prácticas y usos comerciales del sector. La conclusión que cabe pues, extraer, es la de que, aunque se verifique la vinculación, la concesión de un descuento no supone, por sí misma, que no pueda aceptarse el valor de transacción si el descuento forma parte de las prácticas comerciales habituales del sector.

Otra situación en la cual suele entenderse que la vinculación ha influido en el precio es la de las llamadas “ventas sucesivas”. Esta situación, expresamente prevista para la importación de productos a territorio de la Unión Europea, supone que la normativa aduanera admite como valor de transacción el

³⁴ .-*Jurisprudencia Tributaria*, 273.

precio pagado en una venta anterior a la que da lugar a la propia importación en el país de destino de las mercancías. En concreto, el art. 147 del Reglamento 2454/93 de la Comisión de la CE para la aplicación del Código Aduanero Comunitario reproduce el art. 29 de éste, al señalar que 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”, añadiéndose que “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”, con la única exigencia de que esta venta anterior se haya producido con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Comunidad. La relevancia de la última venta anterior en el caso de ventas sucesivas suponía la posibilidad de que el importador solicitase a las autoridades aduaneras que acepten dicha venta anterior como base para determinar el valor en aduana. Así lo recogía el art. 6 del Reglamento 1495/80, de 11 de junio de la Comisión y, posteriormente, el Documento de 7 de junio de 1995 de la Sección del Valor en Aduana del Comité del Código Aduanero³⁵.

Se trata, por tanto, de una de las más claras excepciones a la regla general según la cual el valor de transacción es el precio efectivamente pagado o por pagar. En este caso, se puede utilizar como valor de transacción el precio consignado para la denominada “venta anterior”, lo cual constituye una interesante vía de planificación. Y ello porque el importador, a efectos de reducir el importe de la base gravable, y propiciar lo que hemos denominado situaciones de “subfacturación”, puede llevar a cabo una venta anterior, sabiendo que el precio de dicha venta podrá ser tomado como “valor en aduana” en la posterior importación. Al margen de que pudieran detectarse supuestos de simulación en dicha venta anterior, estaríamos ante un ejemplo de planificación fiscal lícita, que no debería plantear ningún reproche por la Administración aduanera del país importador. Si se admite el principio de “venta sucesiva” el importe de la venta anterior constituirá el valor de transacción, lo que significa que le alcanza la regla de que dicho valor no podrá ser tenido en cuenta en los supuestos de vinculación, si la vinculación influye en el precio. Hay que descartar, por lo tanto, que cuando se verifique la existencia de un supuesto de vinculación entre comprador y vendedor haya que descartar la aplicación del precio de la venta anterior, si se dan las condiciones que permiten aplicar el principio de “ventas sucesivas”. Por el contrario, si dicho precio de la venta anterior es el valor de transacción sólo se podrá descartar por aplicación de la regla general. Y en el caso de vinculación esa regla general influye que la vinculación haya influido en el precio³⁶.

VI.2. Procedimiento para inaplicar el valor de transacción. Carga de la prueba.

³⁵ .- DE BUERBA MARTIN, M.; “El valor en aduana en el caso de ventas sucesivas”, *Monografías Carta Tributaria*, 5, 2004, pag. 3.

³⁶ .- BAZ BAZ, M., “Valor en aduana: principio de ventas sucesivas”, op. cit., pag. 118.

Aunque la normativa de la OMC no es precisa al respecto, parece que la lógica impone que cuando la Administración aduanera del país de importación albergue dudas razonables sobre la aceptabilidad del precio, una vez que constatae la concurrencia de vinculación entre importador y exportador, podrá abrir una investigación complementaria sobre las circunstancias de la venta. Naturalmente, habrá que dar conocimiento de esta circunstancia al importador, por escrito si el declarante así lo requiere. A ello se refiere el Acuerdo General de Valoración Aduanera y en el ámbito europeo, el art. 29,2, a) del Código Aduanero Comunitario, al disponer 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”. Si el declarante lo pidiera, los motivos se le comunicarán por escrito.

Este precepto parece admitir que a la Administración aduanera, sin estar obligada a exponer las motivaciones por las que solicita información al importador, le basta con comunicar el inicio de la investigación complementaria al importador, trasladando a éste la carga de demostrar, en su caso, que, o bien no concurre un supuesto de vinculación, o bien que la vinculación no influye realmente en el precio. Esta postura ha sido confirmada por el Comité Técnico del Valor en Aduana de la OMC, que en el Estudio del Caso 10,1, ha venido a considerar en su apartado 12, que le corresponde al importador demostrar que la vinculación no ha influido en el precio y que, a pesar de ello, la Administración de Aduanas no está obligada a emprender una investigación exhaustiva encaminada a justificar la diferencia de precios³⁷. Se trata de una cuestión de prueba, que ha sido especialmente polémica en la jurisprudencia española.

En realidad lo que se dilucida aquí es una cuestión de mayor calado, que no es otra que la concepción de la prueba en la aplicación de los tributos que trasciende al procedimiento de gestión aduanera. Así, se suele señalar que la prerrogativa de la Administración de rechazar el precio de la operación y el consiguiente traslado de la prueba de que la vinculación no influye en el precio al importador (que puede convertirse en una auténtica *probatio diabolica*) es fruto del principio que en la aplicación de los tributos “quien hace valer su derecho, debe probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”. Esto es, el criterio subjetivo según el cual la Administración deberá probar los hechos que le benefician y el importador aquéllas circunstancias que le son favorables. Así, se entiende que el hecho de que la vinculación no ha influido en el precio debe ser acreditado exclusivamente por el particular; si éste no prueba tal extremo se podrá descartar el valor de transacción. Sin entrar ahora a fondo en el tema, esta forma de entender la distribución de la carga de la prueba no es aceptable en Derecho Tributario. Como en el ordenamiento tributario no rige el principio dispositivo, no se puede afirmar que la carga de la prueba se impone, en todo caso, a la parte sobre la que recae el deber de aportarla. Tampoco se puede aceptar que la aplicación de una categoría de Derecho Público como el tributo dependa de la falta de actividad probatoria, pues la no aplicación de cualquier figura tributaria no perjudica exclusivamente al

³⁷ .- BAZ BAZ, M., “Valor en aduana: principio de ventas sucesivas”, op. cit., pag. 115.

sujeto que no probó. Ha de regir, por tanto, un criterio objetivo de prueba y ha de complementarse por el principio de *facilidad probatoria* que obliga a la Administración a aportar aquellos antecedentes y datos a los que tiene un más fácil acceso que el particular.

Por eso, lo primero que hay que afirmar es que la Administración aduenera del país de importación debe desplegar una mínima actividad probatoria; entre otras cosas porque no existe ninguna figura, del tipo de una presunción legal o una *verdad interina*, que le releve de este *onus*. Así lo ha venido señalando en España la jurisprudencia del Tribunal Supremo en consideraciones que son extensibles a cualquier otro Estado; en la sentencia de 17 de abril de 2000 se señala que “para determinar si el valor de transacción es aceptable, el hecho de que el comprador y el vendedor estén vinculados no constituye, por sí mismo, motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción”. Esta sentencia afirma que es insuficiente para formar la convicción administrativa de que el valor de transacción ha sido menos que el real o de mercado la *verdad apodíctica* de la existencia de vinculación. Por su parte, la sentencia de 14 de noviembre de 2003 dispone que ante el rechazo por parte de la Administración del valor de transacción “si el contribuyente mantiene su postura”, corresponde a la Administración acreditar que se dan las circunstancias para la revisión del valor de transacción.

En suma, la Administración aduanera del país de importación no puede parapetarse en el hecho de la existencia de una vinculación del importador con el que la ha vendido la mercancía para rechazar el valor de transacción. Corresponde a ella aportar el principio de prueba de la influencia de la vinculación en el precio, sin que ese principio de prueba pueda ser la invocación de la existencia de un descuento comercial, ignorando las prácticas comerciales del sector. El particular tendrá la posibilidad de aportar, a su vez, las pruebas pertinentes, sin que deba regir aquí un criterio subjetivo de distribución de la carga de la prueba, más propio de los procesos civiles. O, lo que es lo mismo, no cabe admitir que ante la no aportación de prueba por el contribuyente quepa el rechazo del valor de transacción sin que la Administración deba traer a colación los elementos de convicción de la influencia de la vinculación en el precio. Sobre todo cuando la Administración aduanera, por aplicación del *principio de facilidad probatoria*, puede acceder con mayor facilidad que el importador a esos elementos de convicción³⁸.

³⁸ .-Suele argumentarse que en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, lo que ha sido interpretado en el sentido de que cada parte debe probar los hechos que le favorecen. A título de ejemplo, es la Administración la que debe acreditar la realización del hecho imponible, mientras que los sujetos pasivos tienen que probar la concurrencia de los requisitos necesarios para la aplicación de beneficios fiscales. No obstante, las afirmaciones anteriores deben matizarse. Así, existen autores que entienden de modo diverso el valor de la carga probatoria en los procedimientos tributarios. Es el caso de PALAO TABOADA, C., que acude a la distinción entre carga subjetiva y objetiva. La primera sólo rige en los procesos basados en el principio dispositivo y significa que la carga de la prueba impone a la parte sobre la que recae el deber de aportarla y si no lo hace, se tendrán por no acreditados los hechos en los que funda su derecho. Por ello mismo, deberá soportar las consecuencias de su falta de actividad probatoria. La segunda, que es la que rige en materia tributaria, significa que el juzgador ha de buscar por sí mismo la verdad material, sin esperar la actividad de las partes. Por ello, el tributo “no puede ser exigido mientras no se pruebe la realización de las circunstancias integrantes del hecho imponible, tanto si esa prueba es aportada por la Administración tributaria como si lo es por el sujeto pasivo”; “La prueba en el procedimiento de gestión tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, Madrid, IEF, 1991, págs. 1452 y ss. Por lo demás, la Administración no puede realizar exigencias desproporcionadas o impertinentes, y será ella la que deba aportar la prueba cuando tenga más facilidad de acceder a la misma.

VI.3. Valoración en los supuestos de que se descarte el valor de transacción por existencia de una vinculación.

Cuando se verifique alguno de estos datos que permiten desechar el precio pagado por las partes, el Acuerdo General de Valoración establece la necesidad de tomar en consideración el valor de transacción entre mercancías idénticas o similares. Es verdad que no se exige que la mercancía se valore a partir de este criterio, propio del principio de “libre concurrencia” en la imposición sobre la renta, sino que basta que el importador acredite que dicho valor “*se aproxime mucho*”, pero lo cierto es que se está imponiendo el valor de venta de mercancías idénticas o similares, o, lo que es lo mismo, el de *precio comparable de mercados*, de acuerdo con los criterios de valoración de operaciones vinculadas de la OCDE.

Recordemos al respecto que los métodos de valoración propuestos por la OCDE, en su Informe de julio de 1995, que actualiza la Guía sobre Precios de Transferencia³⁹ (que son los que, sustancialmente, se recogen en el art. 16, 3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades⁴⁰) son fundamentalmente los de “precio comparable” de mercado – *comparable uncontrolled price method* -. Este es el método preferido por la OCDE, puesto que es el que mejor encarna el principio de libre concurrencia, aunque la propia organización internacional reconoce sus dificultades, especialmente a la hora de llevar a cabo las comparaciones⁴¹. La insuficiencia de estos métodos radica en que los mismos, descansan de un modo sustancial sobre la similitud de las transacciones⁴² y no siempre es fácil detectar transacciones que, por su objeto, sean idénticas. Por tanto, el gran problema de la determinación del valor en las operaciones vinculadas es la dificultad creciente de implementar análisis de comparación fiables⁴³,

³⁹ .-CAVESTANY MANZANEDO, M.A., “Los precios de transferencia en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, desde las perspectivas de las directrices de la OCDE de julio de 1995”, *Carta Tributaria*, nº 245, 1996, pag. 3.

⁴⁰ .-Así, MORENO FERNANDEZ, J.I, *La tributación de las operaciones vinculadas*, Aranzadi, Editorial, Pamplona, 1999, pag. 67.

⁴¹ .- De ahí, la necesidad de precisar y mejorar el método de comparación, y, de tener en cuenta las diferencias entre las empresas comparadas que puedan afectar al precio final – como el posicionamiento en el mercado y la eficiencia en general – para, de esta manera, practicar los ajustes correspondientes. Como consecuencia de ello, la posición de la OCDE puede ser calificada como de “compromiso”. Junto el método comparable, que preserva mejor que ningún otro la regla de la libre concurrencia, se abre la posibilidad de acudir a otros métodos, como el coste incrementado (*cost plus method*) o el precio de venta (*resale price method*), que deberían aplicarse de modo subsidiario y respetando la regla de la libre concurrencia. Junto a estos métodos que descansan en las transacciones, la OCDE ha introducido los métodos de distribución de beneficio (*profit split method*). Estos últimos son resultado del recurso a los métodos de distribución del beneficio, impulsado por Estados Unidos

⁴² .-Aunque no existe una teoría internacional de la certeza del derecho sí cabe localizar una intensa jurisprudencia del TJCE que en los últimos años ha señalado que la confianza legítima es el corolario o la consecuencia lógica de la certeza del Derecho; Sentencia del TJCE *Rombi y Arkopharma* C-107/97, Rec. I-003367, sentencia *Ampafrance y Sanofi* de 19 de septiembre de 2000 y sentencia *Comisión contra España* de 18 de enero de 2001, C-83/99, Rec I-00445.

⁴³ .-Situación ésta, reconocida por el TEAC, en Resolución del 25 de octubre de 1995 (JT 1995, 1584), donde se dice “que la fijación de un precio de mercado, con el que poder comparar el posible precio de transferencia es difícil dado que, a veces, las transacciones entre sociedades vinculadas son tan peculiares que no existe un mercado claramente definido de las mismas en el ámbito de las empresas independientes...”.

y ese es un problema que se traslada a la hora de fijar el valor en aduana en el supuesto de vinculación entre importador y exportador.

El Acuerdo de Valoración Aduanera, después de hacer referencia en su art. 1 al valor de transacción, menciona en los artículos 2 a 7, los comúnmente llamados *métodos secundarios* de valoración. Se trata métodos alternativos para los casos en que no pudiera determinarse el valor en aduana con arreglo al valor de transacción previsto en el artículo 1. Eso es algo que también ocurre en la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE para los supuestos en que no sea posible acudir al precio comparable. La diferencia de esta Guía con el Acuerdo de Valoración Aduanera es que este último instituye una jerarquía de métodos de valoración “en cascada”. La aplicación de estos métodos así como de la prelación de los mismos es obligatoria para la Administración Aduanera del país de importación, ya que deben ser aplicados de forma secuencial sin que se pueda *saltar* ninguno de ellos, en lo que supone una novedad frente a la normativa de precios de transferencia, que adolece de falta de una jerarquía vinculante de métodos de valoración. Se trata de una disposición que atribuye a los operadores económicos una buena dosis de seguridad jurídica, ya que los mismos pueden conocer de antemano cuál va a ser el valor en aduana que la Administración puede llegar a considerar aplicable. Se trataría de un *segundo nivel de seguridad*; a la objetivización del valor propia del valor en aduanas se unen unos valores que han de aplicarse en orden prefijado. En este punto, la valoración aduanera constituye un orden de mucha mayor seguridad que la valoración de precios de transferencia, para la cual las disposiciones de la OMC podrían ser un ejemplo a imitar en el futuro.

Para los casos en que no resulte aplicable el valor de transacción el Acuerdo General de Valoración establece que las mercancías importadas se valorarán por el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, entre compradores y vendedores no vinculados, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 o con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6. A lo que se añade que al aplicar estos criterios deberán tenerse en cuenta las diferencias demostradas entre los niveles comerciales, las cantidades, los elementos enumerados en el artículo 32 y los costes que soporte el vendedor en las ventas a compradores no vinculados con él, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tenga vinculación.

Es por eso que, el Acuerdo de Valoración Aduanera se aventura a establecer los supuestos en que se puede hablar de mercancías idénticas o similares a efectos de fijar *cánones de comparabilidad*. Así, son idénticas las mercancías “iguales en todo”, incluyendo las características físicas, calidad y reputación comercial. También es necesario que presenten “composición material semejante”, permitiendo que cumplan las mismas funciones así como semejante reconocimiento por el consumidor, siendo “intercambiables comercialmente”⁴⁴. Se trata de una fórmula, impulsada por las normas del GATT y asumida por la OMC, que prácticamente excluyen la existencia de estas transacciones comparables, al exigir unos requisitos de identidad difícilmente verificables en la mayoría de los supuestos. Es por eso por

⁴⁴ .- BARROS CARVALHO, P., “Precios de transferencia en el Derecho Tributario Brasileño”, op. cit., pag. 23.

lo que el propio Acuerdo General de Valoración, en lugar de fijar en como valor en condiciones normales de mercado el valor de transacciones idénticas habla de que el valor se “aproxime mucho”. Ello no soluciona el problema, no sólo por lo indefinido del concepto, sino porque para determinar el mayor o menor grado de comparación va a ser necesario fijar ese valor comparable, que no siempre va a existir.

Tal es así, que el propio GATT ha propuesto una idea diferente de “similitud”, mucho más razonable desde nuestro punto de vista, que no se basa en la “similitud física” sino en la semejanza en las condiciones del producto. Se tomarán en consideración, para valorar esta semejanza, circunstancias como la capacitación técnica del proveedor, la marca, la calidad y reputación comercial del bien y de su fabricante o certeza de calidad percibida por el consumidor...En especial, y como recuerda DE BARROS CARVALHO, se tomará en consideración “el volumen de transacciones comparadas”, en la medida en que la negociación de mayores cantidades del producto supone modificaciones en el precio individual del bien. Y gran importancia adquiere el origen de los bienes importados. La procedencia de dichos bienes de países que pueden denominarse “atípicos”, con relevantes prácticas de subvención encubierta les imposibilita a fines de comparación de precios⁴⁵.

De no poder fijarse el valor de transacción por mercancías idénticas o similares habrá de acudir, en primer lugar al procedimiento deductivo o sustractivo (precio de venta menos gastos y beneficios). En este caso, el valor en aduana se determinará a partir del precio unitario al que se venda la mayor parte de la mercancía importada u otras mercaderías similares a ellas. Ese precio se tomará en el momento de la importación o en un momento aproximado y siempre en relación con personas que no estén vinculadas con aquella a la que se compre la mercancía. Los gastos y beneficios que se sustraen son las comisiones, los beneficios, los gastos cargados habitualmente en relación con las ventas en el país de importación, los gastos habituales de transporte y de seguros y los tributos que gravan la importación (por ejemplo, el IVA si la importación tiene lugar en la Unión Europea). Alguna duda suscitó la cuestión de si este método podría aplicarse cuando las mercancías fueran objeto de transformación previamente a su venta en el mercado interno del país de importación. Creemos que no puede afirmarse, en estos casos, el método deductivo o sustractivo sea inaplicable; lo que procederá será la deducción de los importes correspondientes al valor añadido en la transformación.

Pero cuando exportador extranjero e importador se encuentren en una situación de vinculación el procedimiento más aplicable será el de *valor calculado* (coste de producción más beneficio del proveedor), aunque para ello será preciso que el exportador situado en otra jurisdicción esté dispuesto a colaborar. En este caso, los montos a adicionar a la hora de determinar el coste de producción, para cuya fijación seá necesaria la colaboración del exportador serán todos los costes de producción incluido valor

⁴⁵ .- BARROS CARVALHO, P., “Precios de transferencia en el Derecho Tributario Brasileño”, op. cit., pag. 24.

de los materiales, una porcentaje razonable de los gastos generales además del importe correspondiente a seguro, carga y transporte, siguiendo un criterio FOB⁴⁶

Por último, si no fuera posible fijar el valor de aduana por alguna de las vías propuestas se aplicará el llamado *procedimiento del último recurso*, es decir, el uso de criterios razonables compatibles con el art. VII del Acuerdo General y del Acuerdo de Valor en Aduana GATT de 1994, y siempre sobre la base de los datos disponibles en el país de importación⁴⁷.

No se trata de un verdadero método de valoración, puesto que como señala HERRERA YDAÑEZ, tan sólo proporciona las líneas directrices que deben seguirse cuando no pueda determinarse el valor de las mercancías conforme a los otros métodos⁴⁸. Por eso el conocido como “último recurso”, a diferencia de los verdaderos “métodos”, atribuye a la Administración tributaria unas amplísimas facultades discrecionales, que, por ejemplo, permitirían a la Administración aduanera valorar la importación incrementando el precio pagado con los descuentos concedidos si resulta acreditado que los mismos se han debido exclusivamente a la existencia de vinculación. Precisamente por eso sólo debe ser posible acudir al “último recurso” cuando no quepa la valoración por alguno de los otros medios expuestos, y sobre todo, cuando no quepa acudir al método del *valor calculado*.

VII. DIVERGENCIAS ENTRE LA VALORACION ADUANERA Y LA VALORACION DE OPERACIONES VINCULADAS A EFECTOS DE IMPOSICION SOBRE LA RENTA. PROBLEMAS DE SEGURIDAD JURIDICA.

Ya hemos expuesto como sobre la realidad de una transacción realizada por partes vinculadas, si la misma recae sobre un bien material y procede de un Estado con el cual existe frontera comercial, el Estado de la importación puede realizar sobre el importe de la misma dos actividades “comprobadoras”. Puede proceder al ajuste, normalmente a la baja, para reducir el gasto computable del importador, si entiende que la cuantía de la importación constituye un precio de transferencia. Para ello, los ordenamientos internos recogen una serie de criterios de valoración basados en las directrices de la OCDE. En concreto, cuando se trata de importaciones y exportaciones de mercancías los métodos a utilizar serán los basados en la determinación del precio; en concreto el “precio comparable entre partes independientes”, consistente en el precio pagado o por pagar respecto a mercancías comparables. De no existir estas mercancías comparables se acudirá a criterios como el *cost plus method*, el *resale price method*, o, incluso, a los métodos de distribución de beneficio o *profit split*. Cuando se trate de valorar el

⁴⁶ .-Aunque el Acuerdo General de Valoración permite que los países signatarios determinen otro lugar o sigan un criterio FOB “lugar de procedencia”.

⁴⁷ .-No obstante, está prohibido el uso de métodos que se basen en el precio de venta en el país de importación de mercancías producidas en el mismo país, el precio de la mercancía en el mercado interno del país exportador, el coste de producción distinto de los valores *reconstruidos* que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares, el precio de mercancías que se hayan vendido para la exportación a un país distinto al país de importación, o los valores basados en los llamados “valores de aduana mínimos” o cualquier valor que se reputa ficticio o arbitrario.

⁴⁸ .- HERRERA YDAÑEZ, R., *Valoración de mercancías a efectos aduaneros*, op. cit., pag.

bien a efectos aduaneros, se acudirá al valor de transacción, en tanto la vinculación no haya influido en el precio. De haber mediado dicha influencia se aplicarán los artículos 2 y 3 del “Acuerdo del Valor en Aduana del GATT 1994”, es decir, los correspondientes a mercancías idénticas o similares a las que son objeto de valoración, lo que supone una situación semejante a la que tiene lugar respecto a la valoración de operaciones comparables en el caso de vinculación.

Surgen, por tanto, ciertos elementos de inseguridad, que el ordenamiento debe intentar conjurar. En tal sentido conviene señalar que en relación con la valoración aduanera existe un *corpus* jurídico internacional consolidado, y que pivota sobre el Acuerdo General sobre Valoración y las acciones concretas de la OMC. Un conjunto de disposiciones que responden a la intención de facilitar el comercio mundial, promoviendo la neutralidad de la política arancelaria y otorgando seguridad a los operadores económicos. No se puede decir lo mismo de las directrices sobre precios de transferencia; al margen de la regulación fragmentaria de la OCDE la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE no pasa de ser un ejemplo de *backdoor rules*, sin verdadera eficacia jurídica. Por tanto, en materia de precios de transferencia no existe una normativa vinculante para los distintos Estados, lo cual es especialmente grave porque supone que cada Estado va a luchar unilateralmente contra la erosión de bases imponibles pretendiendo que quede bajo su jurisdicción fiscal la mayor parte de ganancia derivada de cada operación.

VII.1. Primer nivel: inseguridad en la utilización de conceptos indeterminados y en la posible configuración discrecional de la potestad de valoración. Los medios de transacción o acuerdo.

La inseguridad jurídica operará aquí en diversos niveles. En un primer nivel, nos encontramos con la evidencia de que cuando la determinación de la base imponible requiere un ejercicio de valoración, la regulación de dicho valor suele hacerse con referencia a conceptos jurídicos indeterminados, tales como *valor de mercado*, *valor entre partes independientes* o, incluso, *valor de transacción*, así ocurre tanto en la valoración aduanera como en la valoración de operaciones vinculadas. El recurso a estos conceptos es inevitable en este tipo de cuantificación del parámetro de un determinado tributo y exigen la formulación de una apreciación técnica que corresponderá efectuar a la Administración. Puede surgir así lo que BANACLOCHE denomina violación de la seguridad jurídica por no saber “cuál es la apreciación patrimonial de la Administración respecto de un administrado”⁴⁹.

Las vías para mitigar la inseguridad en este primer nivel no puede desvincularse de la evidencia de que el uso de estos conceptos jurídicos indeterminados siempre provoca un cierto grado de incertidumbre. Siendo inevitable que, a la hora de atribuir una facultad de valorar, la ley acuda a conceptos

⁴⁹- BANACLOCHE, J., "Necesidad de una ley única de valoraciones", *La valoración fiscal y la seguridad del contribuyente*, XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 1990.

indeterminados, la garantía de seguridad exige que esa facultad no se configure como una facultad libre de la Administración. Y ello dependerá del significado que la norma otorgue a tal facultad.

Así, en lo relativo a la valoración aduanera, la facultad de fijar el valor de transacción incluso en casos de vinculación por parte de la Administración aduanera del Estado de la importación es una facultad eminentemente reglada orientada a fijar un valor neutro, inspirado en los principios de la OMC y en la finalidad de impedir las prácticas obstativas del comercio internacional, por lo que la comprobación de valores en la valoración aduanera no está inspirada, primariamente, en ningún afán de proteger la potencialidad recaudatoria del sistema.

Más problemática es la configuración de la potestad de valorar como instrumento contra la elusión tributaria, puesto que las técnicas antielusorias bajo la forma de cláusulas generales son potestades discrecionales en manos de la Administración, donde el riesgo de inseguridad aumenta sensiblemente. En este sentido se han definido la facultad de valorar una operación entre partes vinculadas como una medida de este tipo, una medida en cumplimiento de fines “cautelares o antielusivos” en palabras de CLAVIJO HERNANDEZ⁵⁰, o una facultad presuntiva de valor en opinión de FALCON Y TELLA, que pretende evitar la erosión de bases imponibles⁵¹; a través de esta valoración la Administración defendería la integridad de la base que debe ser gravada en su jurisdicción fiscal y lucharía contra el traslado de beneficios a otros Estados. Podrá argüirse que esta visión no es propia de la valoración aduanera, pero la realidad demuestra que la misma se está proyectando en el perfil de la capacidad de la Administración para fijar el valor de transacción en los supuestos de operaciones vinculadas. Se dice que la facultad de fijar el valor aduanero tiene como objeto luchar contra la “subfacturación” y contra operaciones elusivas como el recuso fraudulento al régimen de “ventas sucesivas”.

Se trata de una visión de la actividad de valoración aduanera que debe ser completamente descartada. La facultad de fijar el valor de transacción, incluso en los casos de operaciones vinculadas, es una facultad absolutamente reglada porque no está orientada a luchar contra la elusión en el ámbito aduanero, para lo que han de existir otros instrumentos. No tiene como fin prioritario proteger la recaudación derivada de los derechos arancelarios, sino velar por un sistema neutro de fijación de valores en aduana, según los criterios de la OMC, que inspiran el Acuerdo General y que no son otros que la neutralidad y la equidad que se traducen en el rechazo de cualquier intento de favorecer o impedir el flujo comercial a través de las actuaciones de liquidación de los tributos aduaneros. Lo que significa que esta facultad para fijar valores en aduana no puede ejercerse incrementando los mismos con el fin de maximizar la recaudación, porque ello sería tanto como introducir veladamente una medida proteccionista o de restricción comercial, eludiendo indirectamente las exigencias de reducción arancelaria que inspiran

⁵⁰ .- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial, con Ferreiro Lapatza, Martín Queralt, Tejerizo López y Pérez Royo. Decimonovena edición, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2003, pags. 314 y 315.

⁵¹ .-FALCON Y TELLA, R., “La libertad de pactos y los precios de transferencia: efectos de las propuestas previas de valoración”, *Quincena Fiscal*, pag. 6.

el Acuerdo General de Valoración. El fin de esta facultad no es otro que garantizar bases seguras a los operadores económicos para el intercambio comercial.

Frente a ello, la existencia de precios de transferencia es una expresión de *fiscal degradation*, condenada por la OCDE y por la Unión Europea. Para luchar contra ella no se pueden utilizar los métodos empleados por el régimen de valor en aduana, pues no es finalidad de los mismos enfrentarse a la realidad de los precios de transferencia. Lo que supone que la valoración de las operaciones vinculadas a los precios que serían normales entre partes independientes sí tiene un fundamento antielusorio. Pero ello no puede significar que la facultad de valorar en condiciones normales de mercado no deba configurarse como una potestad absolutamente reglada. Es lo que ocurre en el Derecho español, donde la doctrina, mayoritariamente viene señalando que la facultad administrativa de alterar la valoración consignada por el sujeto pasivo debe efectuarse necesariamente siempre que se constate la concurrencia de los supuestos de hecho previstos en la norma, careciendo la Administración de capacidad de decisión para elegir lo que considere más conveniente para el interés público⁵².

Sin embargo, y a pesar del carácter objetivo y reglado de la potestad de valoración tanto en la valoración aduanera como en la valoración de operaciones vinculadas, el recurso a conceptos indeterminados alimenta la necesidad de utilizar fórmulas transaccionales o de acuerdo a fin de reducir la inseguridad. Frente a la incertidumbre de un concepto legal abstracto como “valor de transacción” o “valor entre partes independientes”, se puede acudir a instrumentos más próximos al pacto o contrato que a la aplicación unilateral de la norma general o abstracta. En las obligaciones de origen contractual esa incertidumbre no se da puesto que el acuerdo o contrato entendido como una regla de conducta supone una ordenación a la cual las partes someten ab initio su conducta⁵³. La convención supone fijar el comportamiento debido por una y otra parte, lo que, por un lado, genera certidumbre y, por otro, mitiga la litigiosidad. Esto es; el acuerdo o convención con la Administración aumenta considerablemente la certidumbre que por sí sola no garantiza la tipicidad del tributo.

En este punto, también la valoración aduanera lleva cierta ventaja frente al régimen de operaciones vinculadas. Frente al escaso margen de aplicación de los APA'S en relación con los precios de transferencia, en materia aduanera existe un régimen avanzado de informaciones arancelarias vinculantes, especialmente importantes en el ámbito de la Unión Europea. Así, en los artículos 11 y 12 del Código Aduanero Comunitario, aprobado por Reglamento CE 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, modificado, a su vez, por el Reglamento CE 82/1997, se prevén dos modalidades de consultas vinculantes, como son las informaciones arancelarias y en materia de origen. Estas informaciones pueden solicitarse por “toda persona interesada” y se referiran, según, el citado art. 11 a la “normativa aduanera”.

⁵² .-MORENO FERNANDEZ, J.I., *La tributación de operaciones vinculadas*, op.cit., pag. 52; LOPEZ RODRIGUEZ, J., “Ambitos de discrecionalidad administrativa en los acuerdos previos sobre precios de transferencia”, *Crónica Tributaria*, nº 79, 1996, pag. 94; CENCERRADO MILLAN, E., *El tratamiento de las entidades vinculadas en la imposición directa española*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, pag. 62.

⁵³ .- DIEZ-PICAZO, L., *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*, Vol. I, Tecnos, 1983, pag. 98.

Sin embargo, el objeto de las mismas no es tan amplio como parece, pues el art. 12, 2 lo limita a la “clasificación arancelaria o a la determinación del origen de una mercancía”, dejando fuera la valoración de bienes objeto de importación⁵⁴. Respecto a la fijación de valores la normativa comunitaria aun no reconoce su eficacia vinculante, aunque es evidente que esa valoración puede derivarse de forma indirecta a través de una información sobre la clasificación del bien importado, con la ventaja adicional de que, desde el 1 de enero de 1991, las informaciones arancelarias facilitadas por un Estado miembro obligarán a las autoridades competentes de todos los Estados miembros⁵⁵.

VII.2. Segundo nivel. Inseguridad por la concurrencia de dos fórmulas de valoración sobre la misma realidad.

En un segundo nivel, la seguridad jurídica se puede ver afectada por el hecho de que sobre a misma realidad, una importación de bienes entre partes vinculadas, puedan existir dos medios de valoración; la valoración aduanera a efecto de los derechos arancelarios de importación y la valoración de la operación vinculada a efectos de la imposición sobre la renta, persiguiendo ambas valoraciones fines diferentes.

Como hemos apuntado, cuando se trata de importaciones de bienes materiales, el valor declarado por el importador cuando la venta procede de un operador no independiente es susceptible de ser comprobado y ajustado por la Administración tributaria, a dos efectos distintos. En cuanto operación vinculada se podrá apreciar que el valor es superior al normal de mercado, lo que llevará a sustituir el precio realmente acordado por el precio normal de mercado. Son los ordenamientos de los distintos Estados los que regulan este mecanismo de sustitución. En el ordenamiento interno español destaca el art. 16 del TR de la Ley del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, el cual tiene naturaleza de “regla general de valoración”; no, por tanto, de presunción enervable mediante prueba en contra⁵⁶.

Desde la perspectiva aduanera y teniendo en cuenta las singularidades de la Administración de Aduanas, se tratará de comprobar si el valor declarado responde al valor de transacción y, por tanto, si no se ha declarado una base imponible, a efectos de aranceles a la importación, inferior a dicho valor. Para ello se aplicará la normativa interna, la norma comunitaria en el caso de países miembros de la Unión

⁵⁴ .-La información se evacuará previa solicitud escrita y a las autoridades aduaneras competentes del Estado en que esté establecido el solicitante. Es la propia Administración del Estado donde radique el importador la que deberá responder, habiéndose propuesto que la competencia para tales respuestas se atribuya a la Dirección de la Unión Aduanera y Fiscalidad Indirecta de la Comisión de las Comunidades Europeas. La respuesta tiene naturaleza de “decisión” recurrible, aunque no se prevén consecuencias para la inactividad administrativa. Véase al respecto VILLAVERDE GOMEZ, M.B., *Las Consultas a la Administración Tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002. pags. 358 a 364.

⁵⁵ .-Véase VILLAR EZCURRA, M., “Las informaciones arancelarias vinculantes”, pag. 100.

⁵⁶ .-PEREZ RODILLA, G., “Operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Manuales de Hacienda Pública, Madrid, 2003, pag. 323.

Europea (en especial, el Reglamento CEE 2658/1987 de Arancel Aduanero Común) y las disposiciones del GATT, ahora OMC,

Podemos decir que nos encontramos ante dos valoraciones distintas de la misma manifestación de capacidad económica. Ello supone una situación de incertidumbre para el operador económico. Al uso de conceptos jurídicos indeterminados, tales como el *valor real o valor de mercado*⁵⁷ que precisan de una concreta determinación en cada supuesto singular⁵⁸, se une una segunda expresión de inseguridad. Que no es otra que el hecho de que el criterio de valoración, en tanto instrumento de medición de la intensidad con que se realiza el hecho imponible y la manifestación de capacidad económica que éste incluye, va a depender de la naturaleza, función o fin de cada actuación comprobadora por el Estado de importación; esto es, no es lo mismo la valoración a efectos de aplicar el principio *arm's length* en la imposición sobre la renta que la valoración a efectos de aplicar el valor en aduanas. Se viene admitiendo la divergencia de valoraciones sobre una misma realidad económica, puesto que el valor no es un concepto absoluto o unívoco, de manera que podríamos decir que "hay tantos valores como puntos de referencia para apreciar la capacidad económica"⁵⁹. En el supuesto de importaciones de bienes materiales entre partes vinculadas, la existencia de al menos dos organismos del Estado importador con funciones diferentes provocará una dispersión de fórmulas de valoración⁶⁰; por un lado, la idea de precio en condiciones normales de mercado, previsto para la valoración de precios de transferencia, que tiene una incidencia preferente en la imposición sobre la renta y por otro el valor normal del producto importado.

Si bien, esta diferencia de criterios de valoración se admite sin demasiado problema en el Derecho Tributario en general, no cabe duda de que el hecho de que un mismo bien tenga diversos valores según la exacción fiscal que vaya a producirse por su causa, es un germen de inseguridad⁶¹. Mucho más lo es cuando las fórmulas de valoración pueden llevar a resultados absolutamente contrapuestos; *de facto* se puede estar colocando al importador en la tesitura de que el valor de transacción declarado puede ser comprobado por la sospecha de que el mismo puede ser alto a efectos de operaciones vinculadas y bajo a efectos de valoración aduanera. Cualquier variación en los precios habituales de los productos que un operador económico importa conllevará la carga de tener que justificarlo.

⁵⁷.- Sobre estas acepciones de la idea de "valor" como conceptos jurídicos indeterminados, vid. RUIBAL PEREIRA, L., "Una nueva orientación jurisprudencial en materia de comprobación de valores (las ss. del TS de 1 y 4 de diciembre de 1993), *QF*, nº 17, 1994, pags. 13 a 16.

⁵⁸.- Puede surgir así lo que BANACLOCHE J., denomina violación de la seguridad jurídica por no saber "cuál es la apreciación patrimonial de la Administración respecto de un administrado; "Necesidad de una ley única de valoraciones", *La valoración fiscal y la seguridad del contribuyente, XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1990.

⁵⁹.- HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pag. 357.

⁶⁰.- OCHOA TREPAT. M.L., "La valoración de los inmuebles urbanos en el sistema tributario español: Un supuesto concreto", *Civitas, REDF*, nº 56, 1987, pag.586. ESEVERRI MARTINEZ, E., diferencia entre "medios de valoración" y reglas comunes de evaluación; "Medios de valoración y procedimiento", en *La valoración fiscal y la seguridad del contribuyente, XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, pag. 207.

⁶¹.- CARROBE GENE, M., "Problemas de valoración en Derecho Tributario", nº 211, 1991, pag. 43.

Lo cierto es que aquí cabe propugnar, como ya hicimos en otra ocasión⁶², la necesidad de equilibrar este relativismo en lo que concierne a las valoraciones con la necesidad de una mínima unidad valorativa que responda a los criterios de capacidad contributiva y seguridad jurídica. La admisión de distintas valoraciones sobre las misma manifestación de capacidad económica ha propiciado excesos que han sido denunciados por la doctrina. Sin ir más lejos, el Tribunal Constitucional alemán ha declarado inconstitucional la pluralidad de valoraciones a través de la importante sentencia de 22 de junio de 1995⁶³, lo que permite disponer de argumentos para propugnar que ciertos valores de referencia vinculen a las Administraciones públicas. El ejercicio por las Administraciones fiscales (y, en concreto, por la Administración española) de la libertad de valoración cuando se trata de bienes importados, en el sentido de la posibilidad de valoraciones distintas en relación con distintos tributos pero referidas al mismo bien, es contraria, para FALCON Y TELLA, a una “exigencia de coherencia que entronca directamente con los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad”⁶⁴.

En suma, la diversidad de valores normativos o, lo que es lo mismo, la posibilidad teórica de que un bien tenga asignado distintos valores en función del impuesto que lo grave, no es contraria al principio de igualdad y a la seguridad jurídica, pero tal diversidad no debe confundirse con ausencia absoluta de vinculación por parte de la Administración tributaria cuando la misma, para un concreto tributo, procede a definir un concepto indeterminado como valor real, valor de mercado o precio que se fijaría entre partes independientes.

Y estas afirmaciones son especialmente importantes en relación con la valoración de bienes importados y la posibilidad teórica de valoraciones diferentes, e incluso contrapuestas, a efectos del principio *arm's length* y a efectos de valoración aduanera. En esta materia están en juego las reglas de valoración y las normas de valoración tienen, como nota definatoria básica, la posibilidad de incurrir en circunstancias que pueden afectar a la seguridad jurídica y al derecho a la certeza de los contribuyentes⁶⁵.

De ahí que se pueda postular que la fijación de un valor en aduana respecto a una determinada mercancía importada pueda condicionar, en cierta medida, la revisión de dicho valor a la hora de establecer el precio entre partes independientes en el ámbito de la imposición sobre la renta. Así, en

⁶².-Véase nuestro trabajo *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Ponsa, Madrid-Barcelona, 2000, págs. 270 a 272.

⁶³.- Un comentario sobre estas sentencia en el trabajo de FELIX, G., "Konsequenz aus den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts zum Vermögens und zur Erbschaftsbesteuerung", *B.B.*, 44/1995, págs. 2244 y ss. KIRCHHOF, P., "Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Vermögen und Erbschaftssteuer", *Die Steuerberatung*, 5/1996. TIPKE, K., "Vermögen und Erbschaftssteuer-Gerechtigkeit: Anmerkungen zu den B.Ver.G. Beschlüssen vom 22.6.1995; *Monatsschrift für Deutsches Recht*, 12/1995, págs. 1177 y ss.

⁶⁴.- FALCON Y TELLA, R., "Unicidad de valoraciones y comprobación administrativa: una exigencia de coherencia", Editorial, QF, nº 17, 1994, pag. 5.

⁶⁵.-El principio de certeza del Derecho y de la seguridad jurídica ha sido incorporado como principio del Derecho Comunitario europeo a partir de la sentencia de 21 de septiembre de 1983, *Deutsche Milkkontor*, que luego ha sido reiterado en multitud de ocasiones. A partir de este momento, la jurisprudencia del Tribunal de la Unión europea viene exigiendo la concurrencia de este principio, en relación con la claridad de la legislación comunitaria y la previsibilidad”que se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras”; por todas, véase sentencia Comisión contra Francia de 13 de marzo de 1990 (As. C-30/89).

Estados Unidos, la *Section 1059-A* del *Internal Revenue Code* ha establecido un claro límite a la posible disparidad de criterios a la hora de valorar una importación a efectos aduaneros y de imposición sobre los rendimientos, señalando que el precio de adquisición de la mercancía importada a efectos de la imposición sobre la renta no podrá exceder del importe del *valor en aduana*. No obstante, esta disposición esté en realidad impidiendo que un importador, una vez fijado el valor de transacción en aduana, pretenda acreditar un mayor valor pagado al exportador vinculado a efectos de incrementar el importe del gasto deducible. Se trata de que el *Internal Revenue Service* pueda rechazar ese mayor gasto invocando el valor en aduana fijado previamente, disposición que quizás se explica por la posibilidad, asumida en los ordenamientos anglosajones de que los propios sujetos pasivos realicen ajustes extracontables, de tal manera que puedan declarar los precios de mercado en libre concurrencia⁶⁶

No se está recogiendo una vinculación de la Administración con sus propios valores. Por el contrario, si se estaría implementando una medida de certidumbre si se estableciese que, una vez fijado el valor en aduana a través del correspondiente procedimiento en el cual habrá intervenido el importador, dicho valor deberá considerarse un *valor mínimo*. Aunque se suele afirmar que el valor en aduana fijada para una mercancía a efectos de importación no condiciona la alteración del mismo a los efectos del impuesto sobre la renta⁶⁷, resulta muy discutible aceptar que, en un supuesto de vinculación entre importador y vendedor en que la Administración aduanera ha entendido que la vinculación influye en el precio y por ello, se lo ha comunicado al importador, le ha dado audiencia y ha fijado un valor de transacción, la Administración entienda que ese valor aceptado como precio entre partes independientes no representa la retribución en condiciones normales de mercado a los solos efectos de minorar el importe del gasto deducible del importador. Es más, si se emplease el método de *cost plus*, ese valor en aduana debería ser el valor de adquisición al que se añadiría el margen normalmente obtenido⁶⁸. Sólo sería admisible que la Administración alterase ese valor aduanero a efectos de alteración del importe de operaciones vinculadas como consecuencia de la práctica de un ajuste secundario, fruto de que en la jurisdicción del exportador se haya minorado el precio de la venta.

VII.3. Tercer Nivel. Inseguridad por la existencia de *diversos criterios secundarios de valoración*.

Queda, por último, una postrera expresión de inseguridad. Tanto en la valoración aduanera, cuando no sea posible acudir al valor de transacción como en la valoración de operaciones vinculadas cuando no resulte viable el *uncoparable uncontrolled price*, se establecen una serie de métodos

⁶⁶ .-Véase al respecto, MORENO FERNANDEZ, J.I., *La Tributación de las Operaciones Vinculadas*, op. cit., pag. 64.

⁶⁷ .-ZOLEZZI, D., “Los valores recompuestos por la Aduana”, op. cit., pag. 108.

⁶⁸ .-GARBAYO SALAZAR, E., “Valoración de operaciones vinculadas”, en CISS, Partida Doble (Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa), nº 86, 1998, pags. 44 y 45.

secundarios. La inseguridad podría surgir por la pluralidad de esos métodos y la posible incertidumbre acerca de cuál de ellos utilizará la Administración. Esta inseguridad se mitiga, en materia aduanera, a través de la *jerarquía vinculante de métodos*; los métodos secundarios han de aplicarse siguiendo el orden establecido del Acuerdo General de Valoración, que dispone un orden o secuencia de seguimiento obligatorio para las Administraciones aduaneras, con la única excepción de la posible opción por el importador en supuestos de vinculación por el “método del valor reconstruido”. De esta manera, a través de la obligatoriedad del orden de aplicación de métodos, se busca seguridad jurídica para el importador y que éste pueda saber de antemano el criterio que la Administración va a emplear para fijar el valor en aduana.

Sin embargo, en materia de operaciones vinculadas y en ausencia de precios comparables, la doctrina de la OCDE, en especial las directrices de julio de 1995, no fijan un orden de aplicación obligatoria. No obstante en las legislaciones internas de los distintos Estados, y el caso español es significativo, se está avanzando hacia el establecimiento de un orden fijo de criterios valorativos, al estilo de los dispuesto en el Acuerdo General de Valoración. Valga como muestra el hecho de que el Proyecto de Ley que dio lugar a la vigente Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, actualmente Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, aprobado por Real Decreto-Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, otorgaba a la Administración la facultad de elegir libremente cualquiera de los métodos en caso de inexistencia de precio comparable. No obstante, se impuso durante la tramitación del Proyecto la tesis del peligro para la seguridad jurídica de los Administrados que supondría dejar en manos de la Administración la elección del método de valoración⁶⁹. La disposición vigente, art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, no sólo incluyó los métodos propuestos por la OCDE sino que impuso una aplicación sucesiva y supletoria de unos métodos respecto de otros, anulándose así la capacidad de opción de la Administración, aun manteniendo la importante salvedad que los dos métodos más importantes en ausencia de comparación, el de coste incrementado y el de precio de reventa, se sitúan a un mismo nivel. Por tanto, esa capacidad de opción sólo se mantiene respecto a escoger uno u otro, pero siempre que el comparable de mercado no se haya podido utilizar⁷⁰.

En suma, la existencia en el ámbito del comercio internacional de un *corpus* jurídico consolidado hace que la fijación del valor aduanero en estos casos haya alcanzado un grado de seguridad muy alejado de lo que es habitual en la corrección de operaciones vinculadas. Tal es así que, muchas de las prácticas consolidadas por el GATT y la OMC podrían en el futuro incorporarse a la valoración de operaciones vinculadas en la imposición sobre al renta y el patrimonio.

⁶⁹ .-ZORNOZA PEREZ, J., “Determinación de los precios de transferencia en ausencia de precios de mercado comparables”, pag. 127.

⁷⁰ .-MORENO FERNANDEZ, J.I., *La Tributación de las Operaciones Vinculadas*, op. cit., pags. 71 y 72.