

ESTUDIO DE CASO 14.4

UTILIZACIÓN DE LOS DOCUMENTOS REFERIDOS A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA AL EXAMINAR TRANSACCIONES ENTRE PARTES VINCULADAS SEGÚN EL ARTÍCULO 1.2 a) DEL ACUERDO

Introducción

1. El presente documento describe un caso en el que la Aduana tuvo en cuenta la información presentada en un estudio de precios de transferencia de una empresa¹ (EPT), así como otras informaciones, incluidos los ajustes compensatorios correspondientes y los registros contables, al determinar si el valor declarado es aceptable a efectos aduaneros de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1.2 del Acuerdo.
2. Este Estudio de Caso no indica, establece ni implica ninguna obligación para las autoridades aduaneras en el sentido de utilizar las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE y los documentos resultantes de la aplicación de las Directrices de la OCDE en la interpretación y aplicación del Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC (el Acuerdo).

Elementos de hecho de la transacción

3. XCO del país X vende bolsos de lujo a ICO, un distribuidor del país I. Tanto XCO como ICO son subsidiarias de propiedad integral de ACO, un grupo multinacional y el propietario de la marca de los bolsos de lujo. Ni XCO ni ninguna otra empresa vinculada con ACO u otras empresas no vinculadas a ACO venden bolsos de lujo idénticos o similares a compradores no vinculados en el país I. ICO es el único importador de estos bolsos de lujo que XCO vende al país I. Así pues, todos los bolsos de lujo que ICO importa en el país I se los compra a XCO.
4. ICO es un distribuidor de riesgo limitado. Es de hecho XCO quien establece la estrategia comercial para la venta de bolsos en el país I. Es igualmente XCO quien aconseja los niveles de existencias que se deben mantener, y quien fija el precio de reventa recomendado de los bolsos que ICO vende, a la par que establece la política de descuentos que ICO debe seguir. XCO también ha realizado fuertes inversiones para crear los valiosos activos intangibles relacionados con los bolsos. Consecuentemente, XCO asume los riesgos de mercado relacionados con las ventas de los bolsos en el país I.
5. Según la política sobre precios de transferencia (PPT) de ACO, el precio de los bolsos de lujo importados en 2023 se determinó utilizando el método del precio de reventa (de conformidad con las directrices de la OCDE), sobre la base del margen bruto pretendido para ICO en 2023. Al final del ejercicio fiscal, se realizará una revisión de precios a efectos del impuesto sobre la renta. El margen final se evaluará en comparación con los valores de referencia y podría realizarse un ajuste compensatorio a su debido tiempo.
6. En cuanto a estas importaciones de 2023, de acuerdo con los requisitos nacionales², ICO informó a las autoridades aduaneras de que el valor en aduana de los bolsos de lujo importados se basaría en un precio de transferencia que podría estar sujeto a un ajuste

¹ Un EPT es un conjunto de documentos elaborados por la empresa, o en su nombre, a efectos de cumplimiento fiscal que examina los precios de las transacciones entre dos o más partes vinculadas.

² En este caso concreto, la legislación nacional exigía una notificación expresa a la Aduana del hecho de que el precio de transferencia podía ser objeto de un ajuste compensatorio retroactivo. Sin embargo, hay países en los que no existen tales requisitos nacionales específicos. También se pueden imponer otro tipo de requisitos, como indicar en cada declaración en aduana que el valor declarado es provisional, o solicitar a las autoridades una autorización específica para determinar el valor de los bolsos a partir de un precio de transferencia que posiblemente es objeto de un ajuste compensatorio.

compensatorio. Los documentos comerciales presentados a la Aduana en el momento de la importación indicaban que no existían circunstancias especiales ni pagos adicionales que, como se establece en los apartados (a) a (c) del artículo 1 del Acuerdo, impidieran el uso del valor de transacción o exigieran un ajuste adicional del precio de importación según lo establece el Artículo 8.

7. De conformidad con la PPT de ACO, el margen bruto pretendido para ICO en 2023 se fijó en el 40%³, e ICO calculó después el precio de importación de los bolsos de lujo que se iban a importar en 2023 utilizando el método del precio de reventa, según la siguiente fórmula :
$$\text{Precio de Importación} = \text{precio de reventa} \times (1 - \text{margen bruto pretendido}) / (1 + \text{índice de derechos}).$$
8. El mercado de los bolsos de lujo del país I en el que se produjo la reventa de las mercancías importadas es muy competitivo. No obstante, en 2023, los ingresos por ventas reales de ICO superaron en mucho los ingresos estimados ya que se vendieron más bolsos de lo previsto al precio normal y menos con descuento. Por consiguiente, el margen bruto de ICO en 2023 fue de 64 %, un porcentaje muy superior al margen bruto pretendido del 40% indicado en la PPT de ACO.
9. De conformidad con la PPT de ACO y con las normas nacionales relativas a los precios de transferencia a efectos del impuesto sobre la renta, ICO realizó un EPT para una revisión de precios al final del ejercicio fiscal⁴. El EPT indica que ICO no utiliza activos valiosos, únicos o intangibles, ni asume ningún riesgo significativo. El análisis funcional precisa que las ocho empresas comparables seleccionadas en el EPT importaban productos comparables del país X, realizaban funciones similares, asumían riesgos similares y no utilizaban valiosos activos intangibles, exactamente como ICO. El EPT revela que el rango intercuartil de plena competencia de los márgenes brutos obtenidos por las empresas comparables seleccionadas en 2023 se situaba entre el 35% y el 46%, con una mediana del 43%. Por consiguiente, el 64% de margen bruto obtenido por ICO no se situaba dentro del rango intercuartil de plena competencia. Así pues, ICO determinó que se debía aplicar un ajuste compensatorio al precio de los bolsos importados durante 2023, para garantizar que dichos precios eran de plena competencia.
10. ICO realizó un ajuste compensatorio de precios de transferencia de 220.000 unidades monetarias (u.m.) para reducir su margen bruto al 46%, el extremo superior del rango intercuartil de plena competencia. Se emitió una nota de débito, se procesó un pago de ICO a XCO y se realizó una anotación en los libros y registros contables de ICO.
11. Posteriormente, de conformidad con los requisitos nacionales⁵, se notificó a las autoridades aduaneras el ajuste compensatorio de precios de transferencia y se abonaron los derechos aduaneros adicionales. Los derechos se calcularon sobre la base de un reparto proporcional del ajuste entre todos los productos importados durante el año.
12. Tras recibir la información sobre el ajuste de precios de transferencia declarado, la Aduana solicitó una copia del EPT para su examen y consultó con ICO los detalles del ajuste.

Cuestión por determinar

³ En la práctica comercial, el margen bruto de reventa pretendido se puede decidir haciendo referencia al margen bruto medio obtenido en el año o en los años anteriores.

⁴ En función de los requisitos nacionales, esta revisión se puede realizar al final del año o después del final del año.

⁵ Los trámites aduaneros relacionados con los informes y el pago pueden adoptar diversas formas, por ejemplo, una declaración adicional general, una conciliación global o una modificación sobre la base de declaración por declaración.

13. ¿Cuál es el impacto de un ajuste de los precios de transferencia en el valor en aduana de las mercancías importadas, especialmente :
- en la evaluación de si el valor de transacción de las mercancías importadas está influido por la vinculación de las partes; y
 - en la determinación del valor en aduana de las mercancías importadas?

Análisis

14. En virtud del Artículo 1 del Acuerdo, un valor de transacción es aceptable como valor en aduana cuando no existe una vinculación entre el comprador y el vendedor, o si existe, la vinculación no ha influido en el precio. Cuando existe una vinculación entre el comprador y el vendedor, el artículo 1.2 del Acuerdo prevé dos formas para establecer la aceptabilidad del valor de transacción cuando la Aduana alberga dudas sobre el precio: (1) se examinarán las circunstancias de la venta para determinar si la vinculación ha influido en el precio (Artículo 1.2 a)); o (2) el importador demuestra que el valor se aproxima mucho a uno de los tres valores criterio señalados (artículo 1.2 b)).
15. En este caso, como se indica en el párrafo 3, no se dispuso de valores criterio, por lo que se examinaron las circunstancias de la venta con arreglo al artículo 1.2 a) del Acuerdo.
16. La Nota Interpretativa del Artículo 1.2 del Acuerdo establece que, al examinar las circunstancias de la venta, “...*la Administración de Aduanas debe estar dispuesta a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, entre ellos la manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate*”.
17. Al examinar las circunstancias de la venta en lo referente a empresas que utilizan el método del precio de reventa, una comparación del margen bruto de la empresa en cuestión con el margen bruto de empresas comparables podría revelar si el precio declarado se había ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción correspondiente.
18. Partiendo del análisis funcional, no había diferencias significativas entre ICO y las ocho empresas comparables porque dichas empresas comparables están todas ubicadas en el país I, realizan funciones de distribución similares, asumen riesgos similares y no utilizan valiosos activos intangibles. Se trata de consideraciones que, en su conjunto, indican una similitud con ICO. Además, se observó un nivel adecuado de comparabilidad de los productos, y estas empresas comparables se consideraron adecuadas a efectos de la valoración aduanera.
19. Según el EPT, el rango intercuartil de plena competencia de los márgenes brutos obtenidos por las empresas comparables se situaba entre el 35% y el 46%, con una mediana del 43%. Sin embargo, en 2023, ICO obtuvo un margen bruto del 64%, un porcentaje muy superior a los márgenes brutos normales de las empresas comparables de este sector. Cabe señalar también que el mercado de bolsos de lujo del país importador I es competitivo, por lo que los beneficios y gastos de explotación de ICO deberían ser similares a los de las empresas comparables, dado que no existían diferencias sustanciales entre ICO y las ocho empresas comparables. Por consiguiente, el elevado margen bruto de ICO en 2023 no era proporcional con las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos.
20. Dado que el margen bruto de ICO superaba el rango intercuartil de plena competencia de los márgenes brutos de las empresas comparables, ICO realizó un ajuste de precios de transferencia de 220.000 u.m. por el que aumentó la cuenta a pagar a XCO por las compras de 2023, lo que a su vez aumentó el coste de las mercancías vendidas por ICO y disminuyó los beneficios de ICO para 2023. La reducción de 220.000 u.m. en los beneficios produjo un

margen bruto del 46%, que está dentro del rango de plena competencia del 35-46% de margen bruto⁶.

21. Dado que es ICO quien efectúa el pago real del ajuste compensatorio y que los libros de contabilidad y archivos de ICO respaldan dicho pago, la Aduana decidió que el ajuste del precio de transferencia complementaba el precio total pagado o por pagar por ICO a XCO en concepto de las importaciones de 2023. Tras las consultas entabladas entre la Aduana y el importador, la Aduana concluyó que el precio final, incluyendo el ajuste del precio de transferencia, se había acordado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción correspondiente. Por lo que, de conformidad con el artículo 1.2 a) del Acuerdo, se puede aplicar el método del valor de transacción.
22. Como se señala en la Nota Interpretativa al Artículo 1 del Acuerdo, el precio realmente pagado o por pagar es el pago total realizado o por realizar por el comprador al vendedor por las mercancías importadas. Al igual que las cláusulas de revisión de precios descritas en el Comentario 4.1, la PPT de ACO establece una fórmula convenida que identifica los factores sobre los que se fijará el precio final. Siguiendo la fórmula y realizando el ajuste de precios de transferencia, el precio pagado o por pagar al vendedor, XCO, resulta incrementado.
23. En otras palabras, el importe final pagado o por pagar por ICO a XCO, incluido el ajuste compensatorio realizado a partir de una PPT, constituye la base para el valor de transacción con arreglo al Artículo 1.

Conclusión

24. Teniendo en cuenta el análisis anterior, al examinar las circunstancias de la venta entre ICO y XCO a la luz de las disposiciones del Artículo 1.2 a) del Acuerdo, utilizando la información sobre la revisión de precios que figura en el EPT y en los libros y archivos de ICO, la Aduana concluyó que el importe pagado o a pagar por los productos importados, incluyendo la suma del ajuste de los precios de transferencia, se ajustó de forma coherente con las prácticas normales de fijación de precios del sector. Por lo tanto, la Aduana concluyó asimismo que la relación existente entre el comprador y el vendedor no había influido en el precio.
25. El proceso por el que el ICO comunica a la Aduana el ajuste del precio de transferencia de 220.000 u.m, imputa dicho ajuste a las importaciones y abona los derechos correspondientes debe realizarse de acuerdo con la normativa local. Igualmente, la normativa local puede imponer requisitos adicionales al importador⁷.
26. Cabe señalar que la utilización de un estudio de precios de transferencia como posible base para examinar las circunstancias de la venta se debe considerar caso por caso, tal como se indica en el Comentario 23.1.

⁶ Cabe señalar que cualquier porcentaje dentro del rango intercuartil (de plena competencia) se puede considerar un margen bruto adecuado, en función de la información obtenida a través de las consultas entabladas entre la Aduana y el importador. Cada caso se debe considerar individualmente y globalmente de conformidad con las disposiciones del Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC, teniendo en cuenta los principios enunciados en las Directrices sobre Precios de transferencia de la OCDE.

⁷ Estos requisitos pueden consistir, por ejemplo, en el pago de un depósito en el momento de la presentación de una declaración de valor provisional, como se establece en el artículo 13 del Acuerdo de Valuación en Aduana. G/4.