

CIVITAS

Revista española de Derecho Financiero

ESTUDIOS

**ALEJANDRO MENÉNDEZ
MORENO**

La futura Ley General
Tributaria: algunas reflexiones
sobre su naturaleza, ámbito de
aplicación y contenido.

**CONSUELO ARRANZ
DE ANDRÉS**

El derecho de retención del
artículo 75 de la Ley General
Tributaria: algunas
consideraciones.

SANTIAGO IBÁÑEZ MARSILLA

La trascendencia de la
valoración aduanera en el
Impuesto sobre Sociedades.
Especial referencia al
«transfer pricing».

JURISPRUDENCIA

**ANGELES GARCÍA FRÍAS
Y MARÍA OLAY DE PAZ**
Jurisprudencia Constitucional
Financiera.

**MIGUEL ÁNGEL COLLADO
YURRITA Y JUAN ARRIETA
MARTÍNEZ DE PISÓN**
Comentario general de
jurisprudencia.

**JAVIER MEDINA GULJARRO
Y JOSÉ ANTONIO PAJARÉS
GIMÉNEZ**

Comentario general sobre la
jurisprudencia contable.

ADOLFO J. MARTÍN JIMÉNEZ
Jurisprudencia del Tribunal de
Justicia de las Comunidades
Europeas.

BIBLIOGRAFIA

113

ENERO

MARZO

2002



*Santiago Ibáñez Marsilla*¹

La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre Sociedades. Especial referencia al «transfer pricing»

1. PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

Cuando unas mercancías se importan, se incorporan al tráfico económico del país de importación. Esta incorporación puede consistir simplemente en el consumo de esas mercancías por el importador, pero esto no será lo más habitual. Normalmente las mercancías serán objeto de una ulterior actividad económica, existiendo diversas posibilidades a este respecto:

- Pueden venderse en el país de importación en el mismo estado en que se importaron, o bien,
- Pueden venderse en el país de importación tras someterlas a un proceso de transformación, incorporándose como materiales, ingredientes o componentes en una posterior fase de elaboración, o bien
- Pueden utilizarse, como bienes de inversión, en la producción de otras mercancías o en la prestación de servicios.

Estas actividades económicas son susceptibles de ser gravadas por el Impuesto sobre Sociedades cuando son desarrolladas por los sujetos pasivos de este impuesto. En cualquiera de los casos descritos, la cuantificación de la base imponible exigirá la atribución de un valor a esas mercancías que, con ocasión de su importación, ya recibieron un valor a efectos del derecho de aduana a la importación². La pregunta que podemos formularnos es:

¹ Universitat de València. Este trabajo se enmarca en los resultados del proyecto de investigación GV 00-067-8, que cuenta con financiación de la Generalitat Valenciana.

² La valoración en aduana se regula en los arts. 28 a 36 del Código Aduanero Comunitario, CAC (Reglamento CEE 2913/92, del Consejo, de 12 octubre 1992) y los arts. 141 a 181 bis del Reglamento de Aplicación del Código Aduanero Comunitario, RACAC (Reglamento CEE 2454/93, de la Comisión, de 2 julio 1993), así como en los Anexos 23 a 29 de este último. Estas normas recogen la regulación contenida en el Código de Valoración de la Organización Mundial de Comercio (anteriormente Código de Valoración del GATT), que fue alcanzado durante la ronda Tokio del GATT (1979). Sobre la valoración aduanera, puede consultarse HERRERA YDÁÑEZ y GOIZUETA SÁNCHEZ: «Valor en aduana de las mercancías según el Código del GATT», *ESIC*, 1985; y GLASHOFF: *Customs valuation*. Kluwer, 1988; DE PATGER y VAN RAAN: *Valuation of goods for customs purposes*. Kluwer, 1981.

¿puede establecerse una conexión entre esas dos valoraciones para unas mismas mercancías?

No ignoramos que estamos ante dos impuestos netamente distintos por múltiples razones; uno es instantáneo y el otro es periódico, uno grava el derecho sobre la cosa que se importa y el otro la obtención de renta, en fin, uno es objetivo y el otro subjetivo. Pero es que no hablamos aquí de una coincidencia entre las respectivas bases imponibles. Sólo nos interesa dilucidar si, para las mercancías importadas, el valor fijado por la aduana tiene alguna trascendencia a efectos de la determinación del valor de esas mismas mercancías a los efectos de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo nos referiremos al valor de las mercancías a los efectos de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades como «valor de adquisición»). Es importante, como veremos, hacer una concreción de lo que pueda significar, en su caso, la existencia de tal conexión y cuál pueda ser su eficacia.

La cuestión apenas ha merecido la atención entre los autores en lengua española³, lo que explica que tal sugerencia posiblemente cause extrañeza, cuando menos por novedosa. En el tratamiento del problema debe huirse de posicionamientos excesivamente maximalistas, puesto que lo más probable es que, como muchas veces ocurre en Derecho, todo sea una cuestión de grados. La laboriosa tarea de intentar fijar los lindes se nos antoja que será necesaria para poder avanzar a este respecto. En la exposición que sigue intentaremos desvelar si realmente estamos ante un camino no transitado por yermo o simplemente por abandonado, fenómeno éste nada extraño en relación con las instituciones del derecho aduanero.

Una idea interesante en todo este análisis, y que creemos conviene adelantar ya, es que el valor de las mercancías produce un efecto de sentido opuesto en los respectivos impuestos. Así, mientras que el importador deseará conseguir un valor en aduana bajo, puesto que ese valor constituye la base imponible del impuesto a la importación que debe satisfacer, en cambio pretenderá un valor de adquisición alto para esas mismas mercancías, puesto que su importe constituye un gasto que minora su resultado (sea como coste de existencias o como amortización del inmovilizado). Por supuesto, cabe esperar que la actitud de la Administración sea muy divergente y que trate de defender la postura contraria. Si cupiese hacer una elección, en la mayoría de las ocasiones el importador preferiría optar por un valor en aduana alto si ello le permitiese después poder acreditar un valor de adquisición también alto, y ello porque el incremento de base imponible en un impuesto (el que grava la importación) iría acompañado de una correlativa disminución en el otro (en el Impuesto sobre Sociedades), siendo que los tipos del

En prensa, IBÁÑEZ MARSILLA, S.: *La valoración de las importaciones. Régimen tributario y experiencia internacional*. McGraw-Hill, 2002.

³ Para ser precisos, sólo hemos encontrado una referencia a la misma en PELECHÁ ZOZAYA, F.: *Hacienda Pública y Derecho Comunitario*, IEF, 1994, t. II, pgs. 113 a 115; de este mismo autor, *El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España*. Marcial Pons, 1995, pgs. 75 a 77.

arancel suelen ser sensiblemente inferiores a los de éste, de modo que, calculada de forma conjunta, la cuantía a pagar por los dos sería inferior.

Finalmente, no podemos dejar de señalar que cuanto digamos aquí respecto de la valoración en el Impuesto sobre Sociedades debe entenderse válido para las importaciones realizadas en el marco de su actividad por empresarios y profesionales sujetos al IRPF que determinen su rendimiento en régimen de estimación directa o estimación directa simplificada, en virtud de la remisión que el artículo 26 de la Ley 40/1998, del IRPF, realiza a las normas del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, aunque con matices, lo que digamos respecto del IS es trasladable al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IR-NR) cuando el no residente actúe en España mediante establecimiento permanente (remisión del artículo 17 de la Ley 41/1998, del IR-NR). Ahora bien, la situación adquiere perfiles propios, como veremos, cuando el no residente carece en España de establecimiento permanente.

2. UNIDAD O ESTANQUEIDAD DE VALORACIONES

Seguramente no será la primera vez que se enfrente el lector a un epígrafe con este nombre, y tampoco hemos creído adecuado enmascarar lo que sigue con un novedoso rótulo que se viera después desmentido por unos contenidos menos novedosos. No pretendemos, quede claro ya desde la elección del título del epígrafe, añadir nada a lo ya dicho sobre esta cuestión por voces mucho más autorizadas. Nuestro objetivo ahora es más modesto: trataremos simplemente de traer a esta discusión lo que pudieran resultar como conclusiones (al menos, a nuestro parecer) del debate científico acerca de la unidad o estanqueidad de valoraciones. Esta tarea nos parece un paso previo e imprescindible para sentar las premisas que permitan continuar en la indagación que nos hemos propuesto. Ni más ni menos que se trata de averiguar en qué medida es posible sostener, en términos generales, que las valoraciones efectuadas en aplicación de un impuesto puedan tener relevancia para la cuantificación de otros impuestos. La discusión se ha planteado fundamentalmente a partir del ITPyAJD y del ISD, y sus relaciones con el resto del sistema tributario, pero creemos que la elaboración doctrinal alcanzada nos permitirá cosechar algunas ideas valiosas.

Conforme a la tesis de la «estanqueidad», la valoración practicada en relación con un determinado impuesto no puede constituirse en parámetro que condicione la valoración que tenga que alcanzarse para la aplicación de otro impuesto distinto, dado que los diferentes impuestos constituyen, al menos a estos efectos, compartimentos estancos entre los que no cabe establecer un vínculo⁴. Aunque la estanqueidad ha sido analizada fundamentalmente

⁴ Se atribuye a la STS 20 noviembre 1971 (RA 1971, 4788) la acuñación de tal denominación. Puede verse un estudio reciente de la jurisprudencia, así como un repaso de la doctrina más relevante en la materia en CHECA GONZÁLEZ, C.: «La comprobación de valores», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi*, núm. 5, 1997, pgs. 23 y ss.

respecto de la actuación administrativa, sus consecuencias pueden también proyectarse en la actuación del particular cuando éste deba valorar unos bienes, permitiéndole separarse de una anterior valoración alcanzada en el marco de la aplicación de un impuesto distinto.

Frente a la estanqueidad, la jurisprudencia creyó encontrar en la personalidad única de la Administración motivo suficiente para justificar la vinculación entre las distintas valoraciones, puesto que admitir lo contrario iría en perjuicio de la seguridad jurídica «y el prestigio de los órganos administrativos»⁵, o dicho en otros términos, que la buena fe impone la coherencia con los actos propios. Con una jurisprudencia vacilante como telón de fondo, la doctrina sintió la necesidad de encontrar argumentos adicionales en los que fundamentar un criterio que permitiese establecer la prevalencia de la tesis de la estanqueidad o la unidad. En este sentido, GONZÁLEZ SÁNCHEZ entendió que, aun siendo la norma de valoración la misma, la mera circunstancia de que el órgano encargado de aplicarla fuese diferente era ya motivo suficiente para que cupiese desvincularse de la valoración previamente fijada⁶. ZORNOZA PÉREZ observó que la estanqueidad entre los distintos tributos halla terreno abonado en «la organización pluralista y carente de integración de los órganos y cuerpos encargados de su gestión»⁷. MANTERO SÁENZ propuso escindir el «principio de estanqueidad» en tres elementos: estanqueidad normativa («las normas que regulan un tributo determinado no son de aplicación a las demás, salvo que alguna disposición legal establezca lo contrario, en forma de remisión», resultante del artículo 9 LGT), estanqueidad procedimental («cada procedimiento de liquidación es autónomo») y estanqueidad orgánica («los diversos compartimentos gestores de los tributos son estancos entre sí»)⁸.

Al margen de estos posicionamientos, podemos encontrar entre la doctrina un afianzamiento de las tesis de la unidad, no ya percibida como un dogma absoluto⁹, sino en función de lo que resulte del análisis de las normas regula-

⁵ STS 2 marzo 1976 (RA 1976, 1131).

⁶ GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: «Los principios de la unidad de la administración y de la estanqueidad de compartimentos en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 24, 1978, pgs. 223-224.

⁷ ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Las aportaciones no dinerarias en el Impuesto de Sociedades. Nueva aplicación del principio de estanqueidad», *Crónica Tributaria*, núm. 34, 1980, pg. 282. El autor manifiesta que «es indudable que, por exigencias de racionalidad, se debe avanzar, en lo posible, en la unificación de criterios a utilizar», y apunta que la estanqueidad no debiera intentar justificarse en el art. 9 LGT, sino en la autonomía de las deudas prevista en su art. 62.1, posición sostenida por GOTA LOSADA en la Sentencia objeto de comentario.

⁸ MANTERO SÁENZ, A.: «El principio de estanqueidad tributaria», *HPE*, núm. 65, 1980, pgs. 202-203.

⁹ El intento más acabado de lograr la unidad de valoraciones se ha producido en Alemania donde, desde la perspectiva que ofrecen décadas en su aplicación, la doctrina lo ha considerado inconveniente (KRUSE, Heinrich W.: «Valoración fiscal unitaria, ¿Quo vadis?», *Civitas REDF*, 1990, pgs. 5 y ss.).

Entre nosotros, la negación explícita de la condición de dogma absoluto de la unidad de

doras de los tributos implicados. Esto es, no se pretende justificar que el valor atribuido a una cosa deba ser único para todo tributo que la grave, sino que ello sólo ocurrirá en la medida en que las semejanzas entre sus normas lo permitan. Así, MARTÍN DELGADO, tras rechazar la existencia de un sedicente nuevo principio tributario de estanqueidad, afirmó que «cuando dos o más impuestos contemplan un elemento determinado desde una perspectiva y unos mismos efectos, debe mantenerse una misma valoración para todos ellos»¹⁰. Creemos que el contenido que debe atribuirse a la referencia a una misma perspectiva y efectos que efectúa el autor debe obtenerse a partir de sus propias palabras en una reflexión precedente, según la cual «unos mismos bienes pueden tener una valoración distinta, según sean contemplados en su valor de uso o en su valor de cambio»¹¹. ESPEJO POYATO intenta ir más allá en esta línea al afirmar que «en lugar de intentar responder apriorísticamente a la cuestión de la valoración, y después tratar de trasladar esta respuesta al campo de los distintos impuestos, quizá haya que hacer precisamente lo contrario, es decir, analizar los impuestos en los que surge el problema de la valoración de bienes, ver qué posibles soluciones tendría en cada caso, establecer una comparación u orden de prioridades entre éstas y, a partir de ahí, tratar de construir un sistema que respete determinadas exigencias constitucionales y fácticas»¹². Y así, para los impuestos que recaen sobre operaciones en las que existe un precio, estima que éste constituye «una magnitud idónea para medir la capacidad económica que se manifiesta en la misma»¹³.

Las anteriores consideraciones nos permiten introducir cuál será nuestro

valoraciones, realizada desde una posición favorable a la unidad relativa, puede verse en el comentario de jurisprudencia que se recoge en *JT*, 1994-I, pg. 1236. Por su parte, FRANCISCO ESCRIBANO se posiciona frente a lo que considera una radicalización de la unidad de valoraciones, a la vez que critica que ante ella se reaccionase con una modificación normativa («Valor y valoración en el ordenamiento tributario español», *Palau* 14, núm. 23, pgs. 116 y ss.). También parece ser ésta la posición defendida por PERIS GARCÍA «La valoración de los bienes en el ordenamiento tributario español», *Palau* 14, núm. 23, si bien la afirmación que realiza esta autora conforme a la cual «incluso, en aras de la seguridad jurídica, se podría propugnar una valoración unificada para el conjunto del sistema tributario» (pg. 38), puede inducir a cierta confusión que pensamos queda despejada si se pone en conexión con otra idea expresada más adelante, conforme a la cual «debe existir una valoración unitaria en el sentido de contar con un único valor de los bienes inmuebles urbanos aplicable a todas las figuras patrimoniales en las cuales no exista un precio efectivo» (pg. 44).

¹⁰ MARTÍN DELGADO, J.M.: «Comentario General de Jurisprudencia», *Civitas REDF*, 1976, pg. 161.

¹¹ ROZAS VALDÉS recupera el discurso de MARTÍN DELGADO y reitera como factores relevantes para el análisis el hecho imponible y la situación o relación que se sujeta a gravamen, y de nuevo se refiere a las diferencias entre el valor de uso y el valor de cambio («Valoración y comprobación de valores en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Civitas REDF*, núm. 65, 1990, pgs. 18-19).

¹² ESPEJO POYATO, L.: «Valoración unitaria o estanqueidad de valoraciones ¿es ésta la cuestión?», *Carta Tributaria*, monografía núm. 109, 1990, pg. 6.

¹³ Op. cit., pg. 8.

presupuesto de partida en el análisis que sigue. El valor no es una propiedad inherente a los bienes: nosotros se la atribuimos. Y esta atribución no es indiferente a las condiciones y circunstancias en las que la misma se efectúa ni tampoco es absoluta, sino que todo lo contrario, está sometida a muda constante e impredecible y tiene carácter relativo. De este modo, una pretensión de mantenimiento absoluto de la unidad de valoraciones no exigiría únicamente contar con un valor inicial aceptado como óptimo, sino con una regla (o conjunto de ellas) con validez universal que nos permitiese determinar el valor en cualquier momento y circunstancia. Y tal regla *no es concebible que exista* en la realidad que conocemos. El progreso científico puede trocar en valioso lo que hasta entonces se despreciaba o simplemente no existía, una nueva sensibilidad puede advertir una calidad hasta entonces no apreciada, y así una larga serie de consideraciones nos ratifican en esta idea.

Cuestión distinta es que se ordenen fórmulas o mecanismos que doten de cierta estabilidad a las valoraciones, pero en tal caso su eficacia no les vendrá dada por ser concreción de un imperativo lógico, sino de una convención que persigue los objetivos de la certeza en el Derecho. O lo que es lo mismo, la justicia y la seguridad jurídica son los actores implicados en esta discusión. Lo que queda por determinar es dónde se encuentra el equilibrio óptimo en esta materia. El establecimiento de una convención acerca de cuándo un valor determinado a los efectos de la aplicación de un impuesto debe tener repercusiones en la aplicación de otro impuesto distinto es tarea que incumbe fundamentalmente al legislador, quien la realizará al fijar su base imponible. Ahora bien, y esto nos parece esencial, el legislador puede hacerlo de forma explícita, remitiendo a la norma de valoración establecida para otro impuesto [como hace el artículo 71 Ley 40/1998, del IRPF, al valor catastral], o bien puede hacerlo de forma implícita, al ofrecer un concepto de valor y unas reglas para su determinación coincidentes. En este último caso corresponde al intérprete de la norma indagar si esta equivalencia de contenidos permite concluir que la valoración que resulta de ella deba ser la misma o diferente¹⁴. Puede también ocurrir que la equivalencia no sea perfecta y que, ello no obstante, puedan encontrarse los elementos salvados los cuales la conexión entre los dos valores pueda todavía mantenerse, del mismo modo que el artículo 83 LIVA no ordena la igualdad entre el valor en aduana y la base imponible del IVA a la importación, sino que prevé unos conceptos de ajuste. Esta es precisamente la posibilidad que ahora trataremos de sondear, puesto que la normativa del Impuesto sobre Sociedades no contiene (ni tampoco la normativa contable) una remisión expresa en materia de valoración de importaciones a las normas aduaneras

¹⁴ Así, la STS 23 abril 1985 (RA 1985, 1832) entendió (por aplicación del principio de tutela judicial efectiva, de la personalidad jurídica única de la Administración y del principio general que impide ir contra los propios actos) que si la Administración «en relación con los mismos bienes había aceptado una valoración en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, no puede desconocerla y pretender practicar otra distinta a efectos del Impuesto de Sociedades con ocasión de la misma enajenación de dichos bienes».

y, por otro lado, no puede sostenerse que la eventual relación implícita que entre tales normas de valoración pueda descubrirse, a pesar de que ambas toman como referencia el precio de la transacción, sea de igualdad perfecta, como tendremos ocasión de examinar. Sentadas estas premisas, creemos justificada la conveniencia de adentrarnos en el estudio relativo a las posibilidades de la existencia de tal conexión entre los valores determinados en la aplicación de ambos impuestos. Para ello comenzaremos por resolver algunas dificultades que al respecto pudieran suscitarse desde el propio ámbito del Derecho Aduanero.

3. LA SENTENCIA DEL TJCE EN EL CASO CHATAIN

Bajo la vigencia de las anteriores normas internacionales de valoración en aduana, comúnmente denominadas «Definición de Valor de Bruselas»¹⁵ (en lo sucesivo, DVB), la Administración francesa se enfrentó a un asunto que trataba acerca de un importador que, según se alegó, había efectuado una sobrevaloración de las mercancías importadas al objeto de conseguir una transferencia ilegal de capital con repercusiones, también, en la imposición sobre la renta. En consecuencia, la Administración francesa pretendía revisar a la baja el valor en aduana, que había sido determinado a partir del precio declarado por el importador. El proceso subsiguiente dio lugar al planteamiento de una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de Luxemburgo, que fue resuelta mediante la Sentencia dictada el 24 abril 1980¹⁶. El

¹⁵ En el ámbito comunitario, las normas de la Definición del Valor de Bruselas se recogían en el Reglamento CEE 803/68, del Consejo, relativo al valor en aduana de las mercancías. Una traducción no oficial al español de este Reglamento puede verse en *Aduanas*, núm. 178, 1968, pgs. 29 y ss.

¹⁶ Sentencia del TJCE de 24 abril 1980, Asunto 65/1979, *Chatain*.

Un repaso de las circunstancias del caso es bastante revelador de la actitud de la Administración francesa al plantearlo:

-La Administración francesa basaba su alegación de que se había inflado artificialmente el valor de las mercancías únicamente a partir de datos obtenidos en el mercado interno francés y en el alemán, producidas por fabricantes distintos del vendedor (proceder que el actual Código de valoración proscribía). El importador («Laboratorios Sandoz Francia») alegó que la calidad de las mercancías importadas de Sandoz Suiza (el vendedor) no era comparable con la calidad de las mercancías a partir de las cuales se habían obtenido los mentados datos de precios, y que otros factores justificaban asimismo este diferencial, como el aseguramiento de la continuidad del abastecimiento y la fiabilidad del productor. Tratándose de productos farmacéuticos, el importador alegó que debe reconocerse que los precios de los imitadores pueden ser notoriamente inferiores, dado que ellos no asumen los cuantiosos costes de las labores de investigación. De otro lado, las normas de valoración reconocían que el distinto origen de dos mercancías era una circunstancia que podía afectar a su valor.

-Sandoz Francia (el importador) había visto en el pasado sus valores en aduana ajustados al alza, contra lo que se opuso, pero tuvo que modificar su actitud tras una sentencia fallada en su contra por la Corte de Casación. Se encontraba así en una clara situación de indefensión, puesto que la misma Administración que en el pasado le había impuesto elevar los valores declarados en aduana pretendía ahora castigar como delito los valores que ahora consideraba excesivos.

-Se acusaba a Sandoz Francia de realizar declaraciones falsas del valor, lo que se asimilaba

Tribunal de Luxemburgo dictaminó que «el Reglamento del Consejo de 27 junio 1968, núm. 803, relativo al valor en aduana, y en particular sus artículos 1 a 10, deben ser interpretados en el sentido de que la reducción por parte de las autoridades competentes de un Estado miembro del precio facturado por las mercancías importadas de un Estado tercero no responde a la finalidad perseguida por las normas relativas a la determinación del valor en aduana de las mercancías»¹⁷. Esto es, el Tribunal falló en contra de las pretensiones del gobierno francés de revisar a la baja el valor en aduana que se había determinado a partir del precio declarado por el importador.

Podría pensarse que el mantenimiento de esta doctrina respecto del actual sistema de valoración¹⁸, el Código de Valoración de la OMC («el Código»), supondría una seria dificultad para la admisión de la existencia de una conexión entre el valor en aduana y el que hemos convenido en denominar «valor de adquisición», puesto que la Administración aduanera no vendría compelida a corregir aquellos valores declarados excesivamente altos (antes al contrario), mientras que estos valores elevados significarían un mayor coste (deducible) para la entidad a la hora de calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, en consecuencia, una cuota inferior por este impuesto. No obstante, creemos que tal conclusión sería precipitada. Para justificar nuestra posición distinguiremos, en la línea argumental que conduce al Tribunal a la conclusión transcrita, dos planos de análisis. Al primero de ellos podemos calificarlo como un «análisis de los medios» y al segundo como un «análisis de los fines».

Por lo que hace al primero de ellos, debemos tener en cuenta que la Definición del Valor de Bruselas (DVB) definía el valor en aduana como «el valor normal», esto es, el precio que se fijaría en condiciones de libre competencia entre un comprador y vendedor independientes uno de otro, en circunstancias predeterminadas por la norma relativas al tiempo (momento en que los derechos de aduana sean exigibles) y al lugar (incluye todos los gastos

a la no presentación de declaraciones, conducta constitutiva del delito de contrabando en el ordenamiento aduanero francés, delito que, por lo demás, era de carácter objetivo, es decir, que en nada afectaba a su perfección la buena o mala fe del importador. Puesto que la sanción (también la económica) era mucho más grave si se declaraba un delito aduanero que una irregularidad de transferencia ilícita de capitales o de defraudación, alegó el importador que la Administración francesa estaba haciendo un uso desviado de las normas aduaneras para cumplir objetivos nacionales distintos de los pretendidos por la norma comunitaria.

¹⁷ STJCE 24 abril 1980, citada, punto 1º.

¹⁸ La vigencia en el actual sistema de valoración de la doctrina del TJCE en el caso *Chatain* ha sido defendida por COPPENS, Pierre, y MALHERBE, Jacques: «Prix de transfert entre entreprises apparentées et valeur en douane», en *Reflexions offertes a Paul Sibille, Études de fiscalité*. Bruxelles, Ed. Émile Bruylant, 1989, pg. 342. En sus respuestas al Informe del Tribunal de Cuentas de la CE sobre la valoración de mercancías importadas a efectos de aduana (valoración en aduana), la Comisión señala que «la sobrevaloración no es motivo de preocupación para la valoración en aduana», basando esta posición en la doctrina del TJCE en el caso *Chatain* (Informe Especial 23/2000, DOC núm. 84, de 14 marzo 2001, pg. 17).

hasta el lugar de introducción de las mercancías en el país de importación). A partir de esta noción del valor, observa el Tribunal que la mecánica de determinación del valor en aduana en aplicación del artículo 9 de la Directiva 803/68 pone de manifiesto que se parte del precio facturado como base de cálculo y, a continuación, se añaden sobre él los elementos que integran el valor en aduana pero que no forman parte del precio de factura y, paralelamente, se deducen los elementos del precio que no se integran en el valor en aduana¹⁹. También se aplica un coeficiente de ajuste sobre el precio, que sólo puede tener por efecto incrementarlo. Así pues, cuando resulta de aplicación este precepto, el valor en aduana se compone fundamentalmente del precio facturado, que se puede incrementar por la aplicación del coeficiente de ajuste, y de los elementos extrínsecos al precio de las mercancías, susceptibles de producir tanto un incremento como una reducción.

De esta forma se entiende que el Tribunal rechazase que cupiese practicar un ajuste a la baja para aproximar el precio a la definición de valor normal, tal y como pretendía el gobierno francés, puesto que los ajustes para minorar el precio se contemplaban únicamente por elementos extrínsecos al precio (tales como los gastos de transporte en el interior de la Comunidad, seguros, descarga, etc.). Por la vía de los ajustes, en definitiva, no era posible minorar un precio declarado, y en este punto estimamos que la postura del Tribunal es perfectamente sostenible respecto del actual sistema de valoración²⁰.

Ahora bien, el artículo 9 de la Directiva 803/68, en su apartado 1.b), disponía que la determinación del valor normal a partir del precio quedaba condicionada, tratándose de partes vinculadas, a que se correspondiese con los practicados en ventas efectuadas en condiciones de libre competencia. Sandoz Francia y Sandoz Suiza no eran sujetos independientes el uno del otro²¹, y si el precio pactado por ellos no era el vigente en ventas entre sujetos no vinculados, entendemos que la Administración francesa hubiera podido determinar el valor en aduana por un procedimiento que no implicase par-

¹⁹ El art. 9 del Reglamento 803/68 decía así:

«9.1 El precio pagado o por pagar podrá admitirse como valor en aduana siempre que:

a) El contrato de venta se perfeccione en los plazos previstos en el art. 10.
b) El precio corresponde, en el momento convenido, a los precios practicados como consecuencia de una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor, independientes uno de otro.
c) Si es necesario se ajustará ese precio para tener en cuenta los elementos que, en la venta considerada, difieran de los elementos constitutivos del precio normal».

²⁰ Téngase en cuenta, además, que la aplicación de ajustes bajo la vigencia de la DVB era una cuestión que permitía un margen de maniobra notable a las administraciones nacionales y que, por otra parte, era de difícil fiscalización, puesto que el parámetro que servía de referencia era el «valor normal» de las mercancías. Es así como se entiende que el Tribunal tema que abrir la puerta a los ajustes a la baja pueda *provocar desviaciones de tráfico y distorsiones de la competencia* debidas al uso de criterios divergentes que ocasionen *la disminución del nivel de protección aduanera en algún Estado miembro*.

²¹ En art. 2.2 Directiva 803/68 se contiene el concepto de «personas asociadas en negocios».

tir del precio pactado en la transacción²² (utilizando para ello, por ejemplo, el denominado «procedimiento sustractivo», similar al método deductivo contemplado en la actual regulación de la valoración en aduana, que se calcula a partir del precio de reventa²³). De esta suerte no se hubiese precisado recurrir a la figura del ajuste para llegar al valor normal. No encontramos que la Sentencia *Chatain* rebata esta posibilidad, que entendemos más correcta, en sus argumentos relativos a lo que hemos denominado «los medios» de valoración.

Así pues, por lo que hace al análisis de los medios, hemos de concluir que nos parece correcto mantener, como hizo el Tribunal, que la vía de los ajustes no era la correcta para pasar del precio al valor normal de las mercancías. En aquellas situaciones en las que el precio se ha visto influido por la existencia de vinculación, el precio no puede constituir el punto de partida para la determinación del valor, sino que debe recurrirse a un método de valoración diferente. A esta misma solución se llega necesariamente tras el análisis del actual Código de valoración, que prevé que, allí donde la existencia de vinculación haya ejercido influencia en el precio, el método del valor de transacción no podrá utilizarse²⁴.

Pasaremos por tanto al segundo plano del análisis de la argumentación del Tribunal, el relativo a los fines. A este respecto, el Tribunal había partido de lo establecido en el sexto Considerando del Reglamento 803/68, que decía: «es necesario que el valor en aduana se determine de manera uniforme en los Estados miembros, de forma que el nivel de protección, materializado por el arancel exterior común, sea el mismo en toda la Comunidad, y que de esta forma *se eviten todas las desviaciones del tráfico, todas las*

²² Esta idea puede desprenderse también de la argumentación del Tribunal cuando declara que «en efecto, resulta del núm. 1 de este artículo —se refiere al art. 9 del Reglamento 803/68— que el precio pagado o por pagar puede ser admitido únicamente a condición de que ello corresponda, en el momento en que haya sido acordado, al *precio practicado en una venta efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor independientes* el uno del otro, y sea ajustado, si es necesario, para tener en cuenta los elementos que, en la venta considerada, difieran de los elementos constitutivos del precio normal».

²³ Véase la descripción del procedimiento sustractivo que realizaba HERRERA YDÁNEZ: «Valor en aduana de las mercancías», *HPE*, núm. 49, 1977-2, pgs. 55 y ss. Una aplicación del método sustractivo puede verse en la STJCE 13 marzo 1980, Asunto 111/1979, *Carterpillar*.

²⁴ El Código de la OMC define el valor de transacción como «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 art. 8» (art. 1). En el apartado 2.b) del art. 1 se establece que «al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el art. 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. 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*». En el ordenamiento comunitario, véase el art. 29 CAC, apartados 1 y 2.a).

distorsiones de competencia que pudieran nacer de la existencia de disposiciones nacionales divergentes», mientras que el Séptimo Considerando añadía que «igualmente es necesario evitar y, en su caso, eliminar cualquier malversación de los ingresos aduaneros». A juicio del Tribunal, los objetivos expresados por el Reglamento, a los que la valoración en aduana debe responder, no se ven perjudicados por la posible existencia de sobrevaloración, sino que lo que se trata de combatir es precisamente la infravaloración²⁵. Ésta, ello es evidente, puede provocar la malversación de ingresos aduaneros. Por su parte, la disminución del nivel de protección aduanera en algún Estado miembro, debida al uso de criterios divergentes para la determinación del valor en aduana, puede dar lugar a desviaciones de tráfico y distorsiones de la competencia²⁶.

No creemos conveniente entrar en el examen del criterio jurisprudencial a la luz de la normativa vigente en el momento en que la sentencia se dictó²⁷. Nuestro estudio se dirigirá, por el contrario, a dilucidar la idoneidad de tal criterio desde la perspectiva de la normativa de valoración dimanante del Código de valoración de la OMC, incorporada en el Código Aduanero Comunitario (en lo sucesivo CAC) y en su Reglamento de Aplicación (en lo sucesivo RACAC)²⁸. En este sentido, tal y como puso de manifiesto el propio Tribunal en su Sentencia *Carterpillar*²⁹, el artículo 9 del Reglamento 803/68 «se limita a declarar admisible un método para la determinación del precio normal de las mercancías», para concluir, en el párrafo 8 que «el artículo 9 del Reglamento núm. 803/68 (...) no ofrece una definición independiente, o diferente, del valor en aduana respecto del precio normal al cual se refiere el artículo 1 del citado Reglamento».

Partimos, pues, del reconocimiento de las diferencias existentes entre el método de determinación del valor normal que se contenía en el artículo 9 del citado Reglamento y el actual método del valor de transacción, puesto que aunque ambos comparten una referencia al «precio pagado o por pagar», el primero lo hace en el marco de un proceso para la determinación de un valor «normal», supeditación que ya no es posible encontrar en la nueva regulación de la valoración aduanera resultante del Código de la

²⁵ Señalan ONKELINKX, Yvo, y KELLEY, Patrick L., que el Tribunal «implícitamente rechazó el argumento del gobierno francés de que el objetivo primordial de la normativa comunitaria fuese establecer el "precio correcto" de los bienes importados» (*EEC Customs Law*. Oxford, Sweet and Maxwell, 1986, actualizable, pg. T118).

²⁶ STJCE 24 abril 1980, punto 8º de las consideraciones del Tribunal.

²⁷ Véase a este respecto USHER, John: «Customs valuation: the reliability (or otherwise) of invoice prices», *European Law Review*, vol. 5, núm. 4, 1980, pgs. 309 y ss. Critica el autor que el Tribunal no examinara, en un asunto de tal trascendencia, las obligaciones dimanantes de los tratados internacionales suscritos por la Comunidad (DVB), basando su solución únicamente en la interpretación del derecho comunitario derivado.

²⁸ Véase en la nota 1 la referencia de los Reglamentos comunitarios en los que se contiene el CAC y el RACAC.

²⁹ STJCE 13 marzo 1980, Asunto 111/1979, *Carterpillar*.

OMC³⁰. Avanzando en la idea de las diferencias entre la DVB y el Código de valoración de la OMC, hay que añadir que el Preámbulo de este último dispone que «Los Miembros (...) Reconociendo la necesidad de un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración en aduana de las mercancías que excluya la utilización de valores arbitrarios o ficticios; (...) Conviene en lo siguiente...». Qué duda cabe que la admisión de valores excesivos supondría «la utilización de valores arbitrarios o ficticios», cuyo rechazo es reiterado por el artículo 7 del Código, puesto que un valor que no responde a la realidad, sea por defecto, sea por exceso, lo es. De ahí que mantengamos que la admisión por las autoridades aduaneras de un precio que incurre en sobrevaloración supondría un incumplimiento de la interdicción de fijar valores arbitrarios o ficticios que se contiene en el Código y se recoge en los ordenamientos internos³¹. Debe tenerse presente en todo caso, además, que la Administración, en su labor de indagación, está obligada a poner de manifiesto tanto los datos e informaciones que perjudiquen al particular como las que le benefician³².

De otro lado, la no admisión como valor de transacción de valores que no responden al «precio realmente pagado o por pagar», por ser excesivos, entendemos que no merece reparos a partir de aquellas consideraciones relativas a que las normas de valoración tienen que servir al objetivo de evitar y, en su caso, eliminar cualquier malversación de los ingresos aduaneros, que se efectuaban en los Considerandos del Reglamento 803/68. De la norma de valoración resultará la recaudación que se corresponda con ese precio realmente pagado o por pagar o, en su caso, la que corresponda al valor en aduana determinado por cualquiera de los otros métodos de valora-

³⁰ Como han señalado los autores, el Código de la OMC responde a la concepción «positiva» del valor (precio realmente pagado o por pagar por las mercancías), frente a la concepción «teórica» del valor en que se inspiraba la regulación de la DVB (precio que se pagaría por las mercancías en unas condiciones predeterminadas de tiempo, lugar, no vinculación entre las partes, etc.).

³¹ La prohibición de valores arbitrarios o ficticios se recoge en el art. 31.2 g) del CAC. Si bien la precaución, tanto del Código como del CAC, va referida al denominado «método del último recurso», su contenido es plenamente aplicable (con mayor razón, si cabe) al método del valor de transacción, porque lo que hace el art. 7 es trazar los lindes que en ningún caso la Administración aduanera podrá rebasar al practicar la valoración aduanera, aun en el caso de que todos los métodos de valoración previstos en el Código hubiesen resultado infructuosos y hubiera que proceder, por esta razón, a aplicarlos con criterios flexibles.

³² El deber de la Administración de poner de manifiesto lo que se resulte de sus indagaciones, incluso en aquellos extremos en que lo descubierto resulte beneficioso para el particular, ha sido reconocido de forma generalizada por la doctrina. Puede verse, entre otros, PALAO TABOADA, C.: «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», en *Estudios de Derecho y Hacienda, Homenaje a César Albiñana García-Quintana*. IEF, 1987, vol. II, pgs. 903-904; SÁNCHEZ SERRANO, L.: «La prueba. Comentarios a los arts. 114 a 119 de la LGT», en *Comentarios a las leyes financieras y tributarias*. Madrid, Edersa, 1983, vol. II, pgs. 159-160; FALCÓN Y TELLÁ, R.: «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el derecho tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pg. 29.

ción alternativos que se contienen en el Código OMC³³. Inadmitir la sobrevaloración, por tanto, supondrá sencillamente recurrir a un método de valoración alternativo, y tal proceder en ningún caso puede perjudicar el objetivo de recaudar el impuesto que se haya devengado en la cuantía que resulte de conformidad con las normas de valoración ni, mucho menos, generar desviaciones del tráfico.

De cualquier forma, queda bien claro que el objetivo del Código OMC (que también debe constituir un criterio para su interpretación) al establecer las normas de valoración, no es garantizar una recaudación mínima, sino unas normas de determinación del valor que protejan al importador frente a posibles interferencias provocadas por afanes proteccionistas (neutralidad). Buena prueba de cuanto decimos nos la ofrece el apartado 3 de los artículos 2 y 3, al decir:

«Si al aplicar el presente artículo se dispone de más de un valor de transacción de mercancías idénticas/similares, para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas *se utilizará el valor de transacción más bajo*³⁴».

Una muestra más de que resulta extraño a la voluntad del Código OMC la admisión de valores excesivos nos la ofrecen las Notas Interpretativas a los artículos 2 y 3, en su punto 5. En ellas, al tratar de los ajustes en los métodos del valor de transacción de mercancías idénticas o similares, se dispone:

«Será condición para efectuar el ajuste por razón de la diferencia en los niveles comerciales o en las cantidades el que dicho ajuste, *tanto si supone un incremento como una disminución del valor*, se haga sólo sobre la base de datos comprobados...». «Si no existe tal medida objetiva de comparación, no será apropiado aplicar el artículo 2.3 para la determinación del valor en aduana³⁵».

Lo que en definitiva nos está diciendo la norma es que, si no contásemos con los datos suficientes para practicar el ajuste, *sea éste al alza o a la baja*, no resultarán aplicables estos métodos de valoración. El Código no circunscribe el abandono de los métodos a que el ajuste sea al alza, sino que lo hace también por la imposibilidad de practicar el ajuste a la baja. Con ello nos está demostrando que deben repudiarse por igual las desviaciones al alza como las que son a la baja.

Tratándose de transacciones entre partes vinculadas, que son aquellas en las que es concebible, si bien en extrañas circunstancias, que una sobrevaloración pueda llegar a ocurrir, debemos recordar que el Código establece, en su artículo 1 (apartado 2) que «el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor (...) no constituirá en sí un motivo sufi-

³³ Es la mayor precisión de las normas del Código OMC la que permite alejar los temores de que los Estados miembros puedan seguir criterios erráticos en la determinación del valor en aduana, o practicar ajustes arbitrarios.

³⁴ En el ordenamiento comunitario esta norma es recogida en los arts. 150.3 y 151.3 RACAC.

³⁵ En el ordenamiento comunitario esta norma es recogida en los arts. 150.1 y 151.1 RACAC.

ciente para considerar inaceptable el valor de transacción». Ahora bien, continúa diciendo el precepto, «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*»³⁶. Es decir, *siempre* que la vinculación haya influido en el precio, el Código nos ordena que el valor de transacción no puede utilizarse como método de valoración, y es obvio que, aunque lo más habitual es que la influencia sea a la baja, el Código al decir «siempre» está asumiendo que pueda ser también al alza. Este es un nuevo argumento que refuerza nuestra opinión, puesto que sostener lo contrario obligaría a introducir aquí una distinción (entre influencias en el precio al alza e influencias en el precio a la baja) que el propio Código no efectúa.

Finalmente, creemos que es posible encontrar un argumento adicional en el objetivo de la uniformidad que inspira el Código³⁷. La normativa estadounidense, pensamos que con buen criterio, entiende que tan rechazable es un valor de transacción cuando la existencia de la vinculación ha influido en el sentido de minorar el precio como cuando la existencia de vinculación ha tenido como consecuencia un incremento del precio³⁸. Si la posición contraria carece de argumentos, como hemos tratado de evidenciar en el razonamiento precedente, seguir manteniendo que la Administración no pueda rechazar un valor de transacción cuando se detecte una sobrevaloración entre partes vinculadas nos parecería, además de incorrecto, atentatorio contra el objetivo de uniformidad del Código. En definitiva, entendemos

³⁶ Vid. art. 29.2 a) CAC.

³⁷ El objetivo del Código es lograr un sistema uniforme de determinación del valor en aduana. En su Sentencia *Chatain* el Tribunal habla de uniformidad pero, en el marco de las normas de la DVB, la predica respecto a los Estados miembros de la CEE (la frase relevante a estos efectos, que el Tribunal reproduce del sexto Considerando del Reglamento 803/68, dispone que: «es necesario que el valor en aduana se determine de manera uniforme en los Estados miembros, de forma que el nivel de protección, materializado por el arancel exterior común, sea el mismo en toda la Comunidad»). Nos parece claro que el término «uniformidad» no tiene el mismo contenido en estos dos contextos, y que tampoco responde a los mismos objetivos. La uniformidad como objetivo del Código no se ciñe a un territorio aduanero, cual pueda ser la Comunidad, sino que es una uniformidad que se pretende sea mundial. Por esta razón precisamente el Código forma un todo con el Acuerdo por el que se crea la Organización Mundial de Comercio. La uniformidad pretende, no sólo lograr un nivel de protección uniforme (en el ámbito mundial), sino fundamentalmente garantizar la seguridad jurídica a los actores del comercio mundial.

³⁸ Concretamente la norma estadounidense ordena que, al determinar si el valor declarado en una transacción entre partes vinculadas se aproxima mucho a un valor criterio, debe actuarse de forma coherente y rechazar o admitir en la misma medida tanto si la desviación del valor declarado respecto al valor criterio es al alza como si es a la baja [19 CFR 152.103(1)(2)(ii)]. La posición de la Administración estadounidense es congruente con lo señalado por LEHMAN, Leonard, quien afirma que al Servicio Aduanero se le pide un control cuidadoso de las transacciones tanto para proteger la recaudación como para obtener información precisa del auténtico valor de las importaciones («New valuation concepts under the Trade Agreements Act of 1979», *New York Law School Law Review*, vol. 26, 1981, pg. 513).

que el análisis de la doctrina del TJCE en el caso *Chatain* nos muestra que de la misma no se deriva obstáculo alguno que pueda dificultar la existencia de una conexión entre el valor en aduana, tal y como éste se determina en aplicación de las normas del Código de la OMC, y el valor de adquisición, puesto que entendemos que la Administración viene compelida por él a rechazar en igual medida los valores insuficientes y los excesivos.

Cambiando de tercio, pero sin abandonar la Sentencia *Chatain*, nos referiremos ahora a otra idea que nos parece de interés al respecto de la cuestión que nos ocupa, y que se recoge en el punto primero de la misma. Dice la Sentencia que «en cualquier caso, sin embargo, la determinación del valor en aduana conforme a los citados Reglamentos no puede tener como efecto *obligar* a las administraciones fiscales y financieras de los Estados miembros a admitir tal valor para fines diversos de la aplicación de la tarifa aduanera común». Es claro que, tal y como sostiene el Tribunal, la valoración resultante por aplicación de las normas aduaneras no es vinculante para los Estados miembros. Salvo en aquellos impuestos cuya normativa está armonizada en todo el ámbito de la Comunidad, los Estados actúan de forma independiente a la hora de establecer las reglas a seguir en la valoración de los bienes a los efectos de la cuantificación de los distintos impuestos que puedan constituir el sistema impositivo interno. Como quiera que la armonización en materia de imposición sobre la renta de sociedades tiene todavía unos contenidos mínimos, que en todo caso no afectan a las reglas de valoración de los bienes, las Instituciones comunitarias no pueden imponer que se deba respetar una coherencia entre el valor en aduana y el valor de adquisición a efectos de la cuantificación del Impuesto sobre Sociedades³⁹. Ésta es una decisión que corresponde tomar a los ordenamientos internos⁴⁰.

³⁹ Esta idea es recogida por la Comisión en sus respuestas al Informe del Tribunal de Cuentas de la CE «sobre la valoración de mercancías importadas a efectos de aduana (valoración en aduana)» (Informe Especial 23/2000, DOC núm. 84, de 14 de marzo de 2001, pg. 17). La Comisión enlaza esta idea con la anteriormente señalada de que «la sobrevaloración no es motivo de preocupación para la valoración en aduana», lo cual nos parece inapropiado, puesto que una cosa es que el ordenamiento comunitario no pueda imponer esa conexión entre el valor en aduana y el valor de adquisición en el IS y otra distinta que la falta de esa competencia normativa en las instituciones comunitarias deba resolverse en que la sobrevaloración sea admisible en el ámbito de la valoración aduanera.

⁴⁰ Esa posibilidad de decisión de los órganos internos ha sido reconocida expresamente por el TJCE en su Sentencia 3 febrero 2000 (Asunto C-228/1998), en cuyo párrafo 45 afirma que «un Estado miembro puede estimar oportuno basarse en el Reglamento núm. 1224/1980 –en el que en el momento de los hechos enjuiciados se regulaba la valoración aduanera– para determinar la base imponible de los productos importados y que la mera remisión a dicho Reglamento para la determinación del valor imponible a efectos del cálculo de los distintos impuestos controvertidos no es, en sí, contraria al Tratado», consideraciones que posteriormente se reflejan en el fallo cuando, en su primer apartado se afirma que «la remisión por parte de la normativa nacional al Reglamento (CEE) núm. 1224/80 del Consejo, de 28 mayo 1980, referente al valor en aduana de las mercancías, para la determinación del valor imponible de los productos procedentes de otros Estados miembros no es, en sí, contraria al Tratado CE».

Al argumentar la vigencia de la doctrina *Chatain*, PELECHÁ ZOZAYA⁴¹ afirma que «los razonamientos vertidos por el TJCE en su Sentencia 24 abril 1980 parecen mantener todo su vigor o, incluso, podría afirmarse que se han robustecido los mismos en base a alguna sentencia posterior», citando a este respecto únicamente la Sentencia del TJCE de 9 febrero 1984⁴². No podemos compartir la posición de este autor⁴³. La aludida sentencia únicamente aclara que los pagos por la adquisición de cuotas de importación no deben incluirse en el valor en aduana porque el establecimiento de las cuotas constituye un instrumento de la política comercial que no ha de interferir en la fijación de un valor en aduana que responda a un sistema equitativo, uniforme y neutro. Si los pagos por cuota se incluyesen en el valor en aduana, éste se vería influido por pagos que en realidad no son por las mercancías importadas, sino que son el resultado de la política de restricciones a la importación practicadas por la propia Comunidad, puesto que es la Comunidad la que, de forma indirecta a través de su normativa comercial, crea la necesidad de efectuar estos pagos. La solución contraria, esto es, la inclusión de los pagos por cuota en el valor en aduana, significaría incrementar el nivel de protección (mayor base imponible) por causa, a su vez, de otra medida de protección distinta (la cuota). Es en este contexto en el que debe entenderse que la valoración aduanera no puede verse influida por otras políticas comerciales comunitarias. Como vemos, no pueden extraerse implicaciones de la solución dada por el Tribunal en la Sentencia que comentamos que afecten a la cuestión que ahora nos ocupa, dado que el Impuesto sobre Sociedades no constituye una medida de política comercial ni, de otro lado, la concesión de trascendencia en este impuesto al valor en aduana puede interferir con las características de equidad, neutralidad y uniformidad del sistema de valoración aduanera.

⁴¹ *Hacienda Pública y Derecho Comunitario*, tomo II, IEF, 1994, pg. 114.

⁴² Asunto 7/83, *Ospig* (Rec. 1984, pgs. 609 y ss.). En esta sentencia no se contienen alusiones en el sentido de que las autoridades aduaneras no puedan combatir la sobrevaloración, de ahí que la hayamos citado en este punto y no al tratar la cuestión anterior, suscitada igualmente a partir de la doctrina *Chatain*.

⁴³ Creemos que existe cierta confusión en el tratamiento que da el autor a las dos cuestiones del caso *Chatain*, que él no distingue pero que a nuestro parecer son netamente diferentes.

Así, por un lado cita la Sentencia TJCE de 9 febrero 1984 para mantener la vigencia de la doctrina *Chatain*, cuando esta Sentencia de 1984 sólo puede entenderse referida, como ya hemos apuntado, a la conexión del valor en aduana con otras instituciones jurídicas (concretamente, con la política comercial comunitaria), y no a la imposibilidad de corregir las sobrevaloraciones por parte de la Administración. Así pues, hay que entender que su cita lo que trata de defender es que el valor en aduana no puede tener trascendencia en otras figuras que no sean las arancelarias.

Ahora bien, más adelante en el mismo párrafo concluye el autor que «el valor de unas mercancías tal y como se determina por aplicación de la normativa en materia de valor en aduana, no tiene por qué ser tenido en cuenta a la hora de aplicar la normativa... en materia... de tributos internos que graven el beneficio empresarial, siempre, claro está, que (en) la normativa correspondiente no haya una remisión expresa» (op. cit., pg. 115). Con ello el propio autor viene a reconocer la posición que aquí mantenemos, puesto que

Así pues, podemos concluir que no puede considerarse que la sobrevaloración de las mercancías resulte indiferente a las normas de valoración aduanera, sino que éstas persiguen fijar un valor que se ajuste a la realidad de la transacción realizada. Por ello no cabe descartar que, en virtud de las normas internas, resulte que los valores determinados conforme a las normas aduaneras comunitarias adquieran trascendencia en otros ámbitos. En particular, esto podría ocurrir si el concepto de valor que se contuviese en la normativa de un impuesto fuese esencialmente coincidente con el que se desprende de los preceptos aduaneros. Y así, cuando se define de igual forma el valor en dos impuestos habrá que convenir en que, para unos mismos bienes, el resultado de aplicar una u otra norma no podrá conducir a resultados dispares. Precisamente éste será el paso siguiente en nuestro análisis: el contraste entre la definición del valor que realizan las normas aduaneras y la que resulta de la normativa del Impuesto sobre Sociedades español.

4. COMPARACIÓN DE LAS NORMAS DE VALORACIÓN

4.1. *Valor de transacción y valor de adquisición*

Desde 1979 contamos con un Código internacional que regula de forma exhaustiva la valoración aduanera (Código de Valoración del GATT, actualmente de la OMC), lo que sin duda constituye un factor que favorece la seguridad jurídica de los operadores económicos. Las normas de valoración aduaneras contienen un método principal (el del valor de transacción) y cuatro métodos alternativos que guardan entre sí un orden jerárquico (valor de transacción de mercancías idénticas; valor de transacción de mercancías similares; valor deductivo y valor reconstruido), además de un procedimiento de «último recurso», para aquellos casos en que ninguno de los métodos anteriores resulte aplicable. En este punto nos interesa el primero y principal método de valoración, el valor de transacción⁴⁴. Para determinarlo debe partirse del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, sobre el cual han de practicarse una serie de ajustes. Varias observaciones deben hacerse a este respecto:

– Para poder aplicar este método necesitamos, obviamente, contar con una venta. El concepto de venta es, en este contexto, ciertamente amplio, pues incluye cualquier transmisión de la propiedad de las mercancías a cambio de un precio. Ahora bien, debe existir alteridad para poder calificar una

está admitiendo expresamente la posibilidad de que la normativa interna haga uso del valor determinado a efectos aduaneros en otras figuras del ordenamiento.

⁴⁴ El valor de transacción se define en el art. 29 CAC como «el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 32 y 33». Véase también el art. 1 del Código de Valoración de la OMC.

operación como venta (no existe, por ejemplo, cuando una matriz «vende» a una de sus sucursales que carece de personalidad jurídica).

– La venta que tomaremos como base de la valoración debe ser «para la exportación». Ello significa que, como consecuencia de tal venta, las mercancías deben tener a la Comunidad como destino inalterable. Dado que pueden acaecer distintas ventas sucesivas que verifiquen esta condición, el importador deberá estar en condiciones de acreditar que aquélla venta que declara como «venta para la exportación» efectivamente reúne el requisito al que hemos aludido. Ello no obstante, la última venta a partir de la cual se introdujeron las mercancías en la Comunidad goza de la presunción de constituir una venta para la exportación (las dificultades aparecen, por tanto, si se desea que el valor se determine a partir del precio registrado en una venta anterior a ésta, la cual probablemente se concluyera por un precio inferior).

– Precisamos conocer el precio de la venta. En este punto plantean dificultades las operaciones de trueque, o el denominado «comercio de compensación», y en general todas aquellas transacciones en las que la contraprestación no consiste en una cantidad de dinero sino que comprende otro tipo de retribuciones no pecuniarias. También son problemáticas las ventas relacionadas (tie-in sales), dado que el precio (o la propia venta) en tales operaciones viene condicionado por la realización de otras ventas o por prestaciones de diversa índole que, en definitiva, nos impiden conocer cuál es realmente el precio de las mercancías que se importan.

Sobre el precio realmente pagado o por pagar las normas de valoración contemplan una serie de adiciones cuando en el mismo no figuren incluidos determinados conceptos. El listado de adiciones posibles constituye una lista cerrada, de modo que no se permiten más adiciones sobre el precio que las taxativamente previstas, y para practicarlas será necesario contar con datos objetivos y cuantificables⁴⁵. Las adiciones a practicar son las siguientes:

1. Las comisiones y gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
2. El costo de envases y embalajes que forman un todo con las mercancías, así como los gastos de embalaje.
3. Las aportaciones, que son elementos suministrados directa o indirectamente por el importador al vendedor de las mercancías importadas, gratuitamente o por precios reducidos, para que los utilice en su producción o venta. Existen cuatro categorías de aportaciones, y su importe debe añadirse al precio si éste no las comprende:

⁴⁵ En el ordenamiento comunitario se prevé una norma simplificadora, que se aplica a petición del importador si se cumplen ciertas condiciones, para aquellos casos en que el importe de las adiciones no sea conocido en el momento de realizar la importación (art. 156 bis RACAC).

- materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.
- las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.
- los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
- ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis *realizados fuera de la Comunidad* y necesarios para la producción de las mercancías importadas.

4. Otro elemento que puede motivar una adición al precio son los cánones y derechos de licencia. Los requisitos a los que se sujeta la adición del canon son: 1) que guarden relación con las mercancías importadas, cuestión que se complica cuando el canon se refiere, no directamente a ellas, sino a un producto obtenido a partir de ellas; 2) que constituya una condición de la venta, expresión que debe interpretarse como condición de la venta impuesta por el vendedor; y 3) que el importe del canon no figure incluido en el precio, puesto que de otra forma la adición supondría gravarlo dos veces. Cuando los cánones se abonan a terceros, el vendedor debe exigir al comprador que abone el canon para que proceda practicar una adición. Si no media esta exigencia, el canon no se incluirá en el valor de transacción.

5. Otra adición a practicar es la relativa al valor que revierte al vendedor, directa o indirectamente, como consecuencia de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas. Estos pagos deben distinguirse de los pagos por dividendos, que no se incluyen en el valor en aduana. Debe también destacarse que el Código no exige que la cantidad revierta al vendedor como consecuencia de una condición de la venta, si bien sí deberán guardar relación con las mercancías importadas.

6. Los gastos de transporte, carga, manipulación y seguro hasta el punto de entrada de las mercancías en la Comunidad (contenido equivalente a las ventas con cláusulas INCOTERM «CIF»). El concepto de «punto de entrada en la Comunidad» es definido en el artículo 163 RACAC, que distingue según el medio de transporte empleado.

Frente a las adiciones al precio, deben tenerse en cuenta una serie de elementos que no deben incluirse en el valor en aduana siempre que se distingan de aquél, circunstancia que corresponde acreditar al importador. En primer lugar, las normas de valoración se refieren a los gastos de construcción, armado, montaje, entretenimiento y asistencia técnica realizados después de la importación. Esta última alusión no debe entenderse en un sentido temporal sino lógico, esto es, se refiere a los gastos por estos conceptos en que se incurra en el interior del territorio de importación, ya sea antes o después de la importación. En segundo lugar, los gastos de transporte y conexos en el interior del territorio de importación también podrán deducirse del precio si éste los comprende. Finalmente, tampoco formarán parte

del valor en aduana los derechos e impuestos aplicables en el interior de la Comunidad, de manera que el valor en aduana no quede a merced de los impuestos que el Estado de importación pueda establecer.

La aplicabilidad del método del valor de transacción queda, además, sujeta a que se cumplan una serie de requisitos.

- a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que:
 - i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación;
 - ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o
 - iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;
- b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar;
- c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización posteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el oportuno ajuste al alza.

Recordemos que las cantidades que revierten al vendedor son motivo de una adición al precio. Ahora bien, cuando tal adición no pueda practicarse (aun teniendo en cuenta que, a tal fin, puede demorarse la valoración), la consecuencia será que el valor de transacción no podrá determinarse y que, en consecuencia, deberá acudirse a la utilización de otro método.

- d) que, caso de existir vinculación entre las partes, ésta no haya influido en el precio⁴⁶.

Este último requisito es, con diferencia respecto al resto, el de mayor trascendencia práctica. No basta que exista vinculación para que pueda rechazarse el valor de transacción: para que ello ocurra, esta vinculación, además, ha debido influir en el precio. Se trata de una norma perfectamente lógica, puesto que de no preverse así, las personas vinculadas tendrían vía libre para fijar el precio que más conviniese a sus intereses, afectando de este modo al importe del impuesto a satisfacer.

Por lo que hace a la valoración de las mercancías en el ámbito del Impuesto

⁴⁶ Para definir el concepto de partes vinculadas, se nos ofrece un listado de situaciones en que se entiende que existe vinculación (art. 143 RACAC). A este respecto conviene destacar las dificultades que representa la utilización, en tres de ellas, de la palabra «control». Éste se define, a su vez, como la posibilidad, de hecho o de derecho, de imponer limitaciones o impartir directrices. Ahora bien, debe tratarse de una capacidad cualificada, que afecte a cuestiones esenciales de la actividad de la otra entidad.

sobre Sociedades («valor de adquisición»), el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades⁴⁷ (LIS en lo sucesivo) establece:

«10.3. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.»

A su vez, el artículo 15.1 de esta misma Ley dispone:

«15. *Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias.*

15.1. Los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción.»

En apartados sucesivos, el artículo 15 nos ofrece un listado de situaciones en las que los bienes deben valorarse conforme a su valor normal de mercado, tal y como éste es definido en el artículo 16.3. Con alguna excepción que aquí podemos despreciar por ser irrelevante al caso (como la transmisión de acciones y participaciones en el capital de sociedades transparentes, y ciertas operaciones con acciones propias), son supuestos caracterizados por la ausencia de una venta. En el ámbito de la valoración aduanera es éste también el presupuesto que conduce al abandono del método del valor de transacción en favor de otros métodos de valoración alternativos, de manera que el contraste entre estos métodos de valoración aduanera y sus correlativos en el Impuesto sobre Sociedades lo habremos de efectuar al ocuparnos del concepto de valor normal de mercado, del que trataremos, al igual que hace la Ley, al referirnos a las transacciones entre partes vinculadas. Dejando al margen esta última cuestión aludida, no encontramos en la LIS ni en el Reglamento que la desarrolla (RIS)⁴⁸ ninguna otra previsión de carácter general acerca de cómo deban valorarse las mercancías, sean éstas importadas o no, de manera que hemos de acudir, según lo dispuesto en el artículo 10.3 LIS, a las normas mercantiles que disciplinan la llevanza de la contabilidad. De esta suerte hemos de acudir a la Quinta Parte del Plan General de Contabilidad⁴⁹ (PGC), que contiene las normas de valoración, las cuales tienen un carácter obligatorio según reza el apartado 2 de la norma primera. Especialmente interesantes al objeto de nuestra discusión son las normas de valoración números 2 (inmovilizado material), 3 (normas particulares sobre inmovilizado material), 5 (normas particulares sobre el

⁴⁷ Ley 43/1995, de 27 diciembre 1995, del Impuesto de Sociedades (BOE núm. 310, de 20 de diciembre 1995).

⁴⁸ Aprobado por RD 537/1997, de 14 abril (BOE de 24 de abril 1997).

⁴⁹ Plan General de Contabilidad, aprobado mediante RD 1643/1990, de 20 diciembre, BOE de 27 de diciembre 1990, dictado por autorización contenida en el art. 8 de la Ley 19/1989, de 25 julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la CEE en materia de sociedades, así como por la disposición final primera del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado mediante RDLeg 1564/1989, de 22 diciembre.

inmovilizado inmaterial), 13 (existencias), 14 (diferencias de cambio en moneda extranjera) y 17 (compras y otros gastos). No pudiendo efectuar un análisis exhaustivo de sus contenidos, podemos no obstante subrayar como notas más destacadas:

1) *Los bienes se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción* (normas 2, 3 y 13). Así pues, la valoración conforme a las normas contables presupone la adquisición mediante precio, o bien, alternativamente, la existencia de un coste de producción. Necesitaremos contar entonces, o bien con una venta, o bien con unos costes de producción. El concepto de valor que ha quedado descrito es compartido por el método del valor de transacción, que igualmente requiere contar con una venta⁵⁰, mientras que el método aduanero del valor reconstruido responde, por su parte, al coste de producción. Podemos afirmar, por tanto, que las valoraciones aduaneras practicadas en aplicación de los métodos del valor de transacción y del valor reconstruido comparten el mismo concepto de valor que las normas contables, y a este respecto es conveniente retener que más de un 90 por 100 de las importaciones realizadas se valoran aplicando el método del valor de transacción⁵¹. Por lo que hace a los restantes métodos de valoración en aduana alternativos, ya hemos apuntado que el artículo 15 LIS detalla una serie de situaciones en las que, en ausencia de una venta, resulta de aplicación el valor normal de mercado, de manera que hemos de remitirnos a consideraciones que efectuaremos más adelante en torno a esta cuestión.

2) *En el precio de adquisición se incluyen una serie de gastos adicionales hasta la puesta en condiciones de funcionamiento o de utilización* (normas 1, 3, 13 y 17). Entrando en un análisis más particularizado de estos gastos adicionales observamos unas primeras diferencias entre el valor en aduana y el valor que resulta por aplicación de las normas contables (al cual, para simplificar, denominaremos indistintamente «valor de adquisición»). Así, los costes de transporte que se integran como precio de adquisición no serán aquellos en los que se incurra hasta el punto de entrada en la Comunidad, como ocurre en aplicación de las normas aduaneras, sino los habidos hasta el lugar en que se encuentren las instalaciones del adquirente. También habrán de incluirse los propios impuestos aduaneros, los costes de instalación o montaje, etc. Esta observación nos permite avanzar una primera conclusión: de existir, la relación entre el valor en aduana y el valor de adquisición no es de identidad sino, en todo caso, de similitud. Podría pensarse que la sola constatación de esta circunstancia hubiera de ser suficiente para abandonar, con resultados negativos, nuestra búsqueda al respecto de las conexiones existentes entre estas dos valoraciones. No compartimos tal postura: admitida la presencia de diferencias en los elementos que integran el valor en uno y otro caso, resta por determinar si es posible obtener un valor a partir de lo que resulte del otro, es decir, si podemos fijar unas reglas tales

⁵⁰ Recordemos que un motivo que puede conducir al abandono del método del valor de transacción es que la importación no sea la consecuencia de una venta.

⁵¹ *GATT Basic Instruments and Selected Documents*, 1982, pg. 42.

que, determinado el valor en un impuesto, posibiliten fijar el valor correspondiente en el otro.

Tratando de precisar más en este sentido, cabe sistematizar del siguiente modo, a título ilustrativo, los elementos que habrían de incluirse en el valor contable y que no lucirían en el valor de transacción:

A) Elementos que a su vez se integran en la base imponible del IVA a la importación⁵²:

- Impuestos y gravámenes exigidos a la importación, salvo el IVA a la importación.
- Comisiones del agente de aduanas⁵³ y otros gastos relacionados con la importación.
- Gastos de sobrestadía en el puerto de llegada.
- Gastos del transporte y conexos posteriores a la importación, incluida la descarga, hasta el primer lugar de destino en la Comunidad.
- Otros gastos accesorios en los que se incurra antes de que las mercancías lleguen a su primer lugar de destino en el interior de la Comunidad.

B) Elementos que no se integran en la base imponible del IVA a la importación pero que sí forman parte del valor de los bienes según las normas contables:

- Aportaciones gratuitas del comprador al vendedor de los inputs «ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños y planos y croquis», realizados en la Comunidad⁵⁴.
- Comisiones de compra⁵⁵.
- Coste de las cuotas de importación abonadas por el importador⁵⁶.
- Resto de los gastos de transporte y conexos más allá del primer lugar de destino en la Comunidad.

⁵² Véase el art. 83.1 LIVA.

⁵³ La inclusión de la comisión del agente de aduanas en la base imponible del IVA a la importación dependerá del momento en que tenga lugar, en relación a la descarga de las mercancías importadas en el primer lugar de destino. Véase la Res. DGT de 1 abril 1986 (BOE de 25 de abril 1986, RA 1986, 1291). También, aunque menos precisa en este extremo, la Res. DGT de 24 julio 1986 (BOE 20 de agosto 1986, RA 1986, 2689).

⁵⁴ Véase el art. 8.1 b).iv) Código OMC. En el ordenamiento comunitario, art. 32.1 b).iv) CAC.

⁵⁵ Art. 8.1 a).i) Código OMC. En el ordenamiento comunitario, art. 32.1 a).i) CAC.

⁵⁶ Al respecto del tratamiento en el ámbito de la valoración aduanera de los pagos por cuotas de importación, véase IBÁÑEZ MARSILLA, S.: «Diverging views on the dutiability of quota payments», *Intertax*, vol. 27, núm. 11, 1999, pg. 417.

- Gastos de construcción, armado y montaje, así como los de entretenimiento y asistencia técnica que se activen⁵⁷.
- Los costes por actividades que por su cuenta emprenda el importador y que quepa imputar a las mercancías importadas. Entre ellos se incluyen, en todo caso, los costes incurridos por las actividades relativas a la comercialización, que comprenden todas las actividades ligadas a la publicidad y a la promoción de ventas de las mercancías de que se trate, así como cualquier actividad relacionada con la garantía correspondiente a dichas mercancías⁵⁸.
- Los pagos por los derechos de distribución y de reventa de las mercancías importadas que no se hayan incluido en el valor de transacción por no constituir una condición de la venta⁵⁹.

Como puede apreciarse, algunos de estos elementos se habrán incluido en la base imponible del IVA a la importación y nos hemos servido de esta circunstancia como criterio de clasificación. A efectos prácticos, podremos llegar al valor de adquisición partiendo, no ya del valor en aduana, sino de la base imponible del IVA a la importación añadiendo aquellos elementos que no se integran en la misma, de manera que el número de los elementos a considerar se verá reducido. Otro aspecto interesante de esta clasificación es que pone de relieve que, así como es incuestionable la trabazón existente entre el valor en aduana y la base imponible del IVA a la importación, a pesar que existen algunos elementos que forman parte del segundo y no del primero, también es posible justificar la existencia de una conexión entre el valor en aduana y el valor de adquisición cuando las diferencias entre ambos no sean de concepto de valor sino únicamente de los elementos que cada uno integra para calcularlo.

3) *El coste de producción se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes y la parte que razonablemente les corresponda de los costes indirectamente imputables* (normas 1 y 13). La regla es básicamente coincidente con la que se contiene en el método del valor reconstruido, si bien las observaciones formuladas en el apartado anterior acerca de los elementos adicionales que integran el valor contable son de nuevo plenamente válidas.

Hechas estas observaciones acerca de las respectivas reglas de valoración, conviene que pongamos de manifiesto que hemos venido considerando hasta este momento que el valor de las mercancías constituye para el sujeto que las adquiere un importe que afecta a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o, en términos más generales, del impuesto que, en su caso, grave la obtención de renta (sea el IRPF o el Im-

⁵⁷ Véase la Nota al art. 1 [Sección «precio realmente pagado o por pagar», apartado 3.a)]. En el ordenamiento comunitario, art. 33 b) CAC.

⁵⁸ Véase la *Nota al art. 1* del Código OMC [apartado 2 de la sección «precio realmente pagado o por pagar» y apartado 2 de la sección «párrafo 1.b)»], así como el art. 29.3 b) CAC y 149 RACAC.

⁵⁹ Véase el art. 32.5 b) CAC.

puesto sobre la Renta de No Residentes). Esto ocurrirá cuando el importador-adquirente sea una entidad residente o una entidad no residente que actúe en España a través de un establecimiento permanente. En cambio, cuando el importador-adquirente sea un sujeto pasivo no residente que no actúe en España a través de un establecimiento permanente, el valor de las mercancías importadas no afectará en todo caso a la determinación de su base imponible. Recuérdese en este sentido que las normas de valoración en aduana admiten, en determinadas circunstancias, que la venta en la que se base la valoración sea la realizada en favor de un sujeto no establecido en el país de importación, más aún, no establecido en la Comunidad⁶⁰.

Tratándose de incrementos de patrimonio la base imponible del sujeto no residente sin establecimiento permanente sí que se determinará por diferencia entre el valor de la transmisión del elemento de que se trate y su valor de adquisición (artículo 23.4 LIR-NR). También en el caso de actividades o explotaciones económicas serán deducibles los gastos de «aprovisionamiento de materiales» (art. 23.2 LIR-NR)⁶¹. Pero los rendimientos que el no residente sin establecimiento permanente obtenga en España de las mercancías importadas no siempre recibirán esta calificación, quedando rota entonces toda conexión entre la valoración aduanera y la valoración de esas mercancías a efectos de la determinación de la base imponible en su imposición sobre la renta (IR-NR).

Todavía es posible plantear otro supuesto en el que esta conexión puede verse rota. Así, puede ocurrir que la que sea considerada como «venta para la exportación» por la valoración aduanera resulte ser, conforme a las normas españolas, una operación no sujeta al realizarse fuera de España por un sujeto no residente. Esta circunstancia puede ocurrir cuando la importación tenga lugar en un país comunitario y posteriormente el importador, que no tributa por su renta en España, venda esas mercancías a una entidad residente o con establecimiento permanente en nuestro país⁶². Como puede apreciarse, en esta situación la conexión quedará rota porque el valor en

⁶⁰ Es lo que ocurrirá en los supuestos de ventas sucesivas cuando se parta, para la valoración aduanera, del precio en una venta a un sujeto no establecido en el territorio aduanero de la Comunidad (véase el art. 147.1 RACAC).

⁶¹ Respecto del «aprovisionamiento de materiales para su incorporación definitiva a las obras o trabajos realizados en territorio español», el art. 4.1 b) del Reglamento del IR-NR (RD 326/1999) dispone que «cuando los materiales no hayan sido adquiridos en el territorio español, serán deducibles por el importe declarado a efectos de la liquidación de derechos arancelarios o del Impuesto sobre el Valor Añadido». En este caso contamos con una remisión expresa de la normativa que regula la determinación de la base imponible del IR-NR a la valoración aduanera, puesto que no sólo «los derechos arancelarios» se basan en ella, sino que también el IVA a la importación lo hace.

⁶² Finalmente la conexión puede verse rota también cuando el importador, a pesar de ser residente, no sea sujeto pasivo del Impuesto (por tratarse de una persona física que no desarrolla una actividad económica o que lo hace acogiéndose al método de estimación objetiva, p. ej.) y posteriormente venda las mercancías importadas a una entidad que sí sea sujeto pasivo del IS.

aduanas se habrá determinado a partir del precio en una venta en favor de una entidad que no tributa por su renta en España, la cual a su vez retransmite a una entidad que sí lo hace. La venta relevante para la imposición sobre la renta en España (sea aplicable el IS, el IRPF o el IR-NR) es esta última, pero el precio fijado en ella no guardará ya una relación necesaria con el registrado en la venta anterior, que es la que se ha utilizado para fijar el valor en aduana.

4.2. *La valoración en las transacciones entre partes vinculadas*

La Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) dedica su artículo 16 a disciplinar la valoración de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas. El interés de la norma por dotar a estas operaciones de una regulación específica respecto a la general (que, como hemos visto, se basa en el precio de adquisición o en el coste de producción) se encuentra plenamente justificado. Las transacciones entre partes vinculadas tienen en el mercado una referencia únicamente indirecta, en tanto que los productos y servicios producidos por el grupo deberán competir finalmente en él. De ahí que las transacciones que efectúen internamente entre los propios sujetos vinculados pueden desviarse, intencionadamente o no, de lo que resultaría si la transacción se realizase entre partes independientes la una de la otra. Esta desviación no resulta indiferente al Impuesto sobre Sociedades. Centrándonos en las transacciones efectuadas con países terceros relativas a mercancías (importaciones), que son las que aquí nos interesan, podemos fácilmente advertir que la fijación de un precio para las mismas superior al de mercado supondrá una correlativa minoración de los resultados de la entidad en nuestro país, puesto que las mercancías adquiridas se incorporan como mayor coste a efectos de la determinación del beneficio gravable por el impuesto. En definitiva, la fijación del precio tiene un efecto directo sobre la imputación de la renta, de suerte que, llevado al extremo, una entidad podría concentrar toda su renta en un territorio por motivos puramente fiscales⁶³. Sin llegar tan lejos, las distorsiones pueden deberse también a prácticas internas de la entidad en las que esté ausente cualquier intención de provocar una deslocalización de las fuentes de renta, puesto que, a los efectos de la aplicación de la norma de valoración contenida en el artículo 16 LIS, es irrelevante cuál haya sido la intención de las partes⁶⁴.

⁶³ En este sentido, la Profesora COMBARROS VILLANUEVA ya definió las operaciones vinculadas como las «traslaciones de beneficios entre sociedades vinculadas o entre sociedades y sus socios bajo la capa de contratos en los que las contraprestaciones difieran notablemente de las que serían acordadas en una situación de independencia» (*Régimen tributario de las operaciones entre sociedades vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid, Tecnos, 1988, pg. 19). Por su parte, la STS 19 enero 1996 observa que se «denominan precios de transferencia ("transfer prices") a aquellos que se utilizan y pactan entre sí sociedades sometidas al mismo poder de decisión, circunstancia que permite a través de la fijación de precios convenidos entre ellas, transferir beneficios o pérdidas de unas a otras, situadas las más de las veces en países distintos» (F. 3º, RA 1996, 1701).

⁶⁴ Vid. al respecto MORENO FERNÁNDEZ, J. I., en obra colectiva: *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Valladolid, Lex Nova, 1997, pg. 408.

Convendrá que aclaremos desde este momento que, como pondremos de manifiesto más adelante, lo que aquí nos interesa no es tanto localizar la fuente de renta cuanto determinar el valor de las mercancías de que se trate.

Nuestro objetivo ahora no es (no puede ser) adentrarnos en el detalle del análisis de la valoración de las transacciones entre partes vinculadas que resulta de la normativa del IS. Lo que trataremos de hacer es poner de manifiesto las similitudes y diferencias entre este sistema de valoración y la valoración aduanera. Bajo estas premisas, conviene que nos adentremos ya en el estudio del artículo 16 LIS, cuyo apartado primero dispone:

Artículo 16.1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

Una tarea previa ha de consistir, necesariamente, en delimitar los sujetos a quienes puede aplicarse la norma transcrita, lo que nos conduce al examen del concepto de personas o partes vinculadas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Es así como hemos de acudir a su artículo 16.2, que nos ofrece un listado de situaciones en las que la norma entiende que existe la vinculación, técnica que por lo demás es coincidente con la empleada en el ámbito aduanero por el Código OMC en su artículo 15.4 (cuyos contenidos recoge, en el ordenamiento comunitario, el artículo 143 RACAC). El análisis comparativo del artículo 16.2 LIS y del 15.4 del Código OMC nos revela que, a pesar de que los supuestos de vinculación que enumeran difieren, en la práctica podemos esperar que los resultados de su aplicación serán bastante similares⁶⁵.

Es interesante poner de relieve que el artículo 16.1 LIS dispone que «la Administración tributaria podrá valorar...». Estamos pues ante el reconocimiento de una potestad en favor de la Administración, respecto a la cual quedan sujetos aquellos obligados que sean personas o entidades vinculadas.

⁶⁵ Como diferencias destacables podemos apuntar las siguientes:

-En general, el art. 15.4 del Código OMC es más abstracto e impreciso que el art. 16.2 LIS.

Mientras el Código OMC habla de «control», el 16.2 LIS establece la vinculación cuando se alcanza una participación de, al menos, el 25% del capital social.

-Las relaciones sociedad-socio vienen incluidas en el art. 15.4 del Código OMC en su apartado d), que fija la participación que da lugar a la existencia de vinculación en el 5%, al igual que hace el art. 16.2 LIS, si bien este último especifica que, tratándose de valores cotizados en un mercado secundario organizado, basta con una participación del 1%.

-El Código OMC no contempla las relaciones sociedad-familiares del socio, a las que se refiere el art. 16.2 LIS en su apartado c).

-La inclusión de los supuestos de vinculación establecidos en los apartados f) y g) del art. 16.2 LIS es dudosa a la luz del art. 15.4 del Código OMC.

De esta forma, las prescripciones del artículo 16 LIS no van dirigidas, al menos de forma directa, a ordenar la actividad de valoración que deben realizar los particulares, sino a sujetar a éstos a unas reglas de valoración específicas (ficción legal) para aquellos supuestos contemplados en la norma⁶⁶. En consecuencia, en principio, y salvo que la Administración aprecie la concurrencia de tales circunstancias, la valoración de las operaciones entre partes vinculadas se rige por las reglas generales del impuesto, por lo que deben entenderse reiteradas aquí las consideraciones que ya hemos realizado en torno a la conexión entre el valor en aduana y el valor de adquisición en el apartado anterior.

La potestad de aplicar el valor de mercado por parte de la Administración queda condicionada a que se cumpla alguna de estas circunstancias:

- que la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado.
- que la valoración convenida hubiera determinado un diferimiento de dicha tributación.

Ahora bien, tratándose de importaciones, cualquier sobrevaloración de las mercancías respecto del valor normal de mercado puede constituir el presupuesto habilitador para el ejercicio de tal potestad. Ello es debido a que una sobrevaloración de las mercancías importadas tendrá como consecuencia, por regla general, una tributación -por el IS- inferior en España⁶⁷. Inversamente, es poco verosímil que una valoración de las mercancías importadas inferior a su valor normal de mercado determine una menor tributación en España de la que hubiera resultado de aplicar este valor. En definitiva, como criterio general podemos decir que, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, la aplicación del valor de mercado respecto de las transacciones relativas a la importación de mercancías se producirá en los supuestos de sobrevaloración.

En la valoración aduanera lo que conduce a separarse del valor de transacción, cuando el mismo tenga que determinarse a partir del precio fijado entre partes vinculadas, es la constatación de que la existencia de vinculación ha influido en el precio, *haya determinado ésta una menor tributación o no*,

⁶⁶ Evidentemente, en la voluntad de la Ley al reconocer esta potestad a la Administración figura el incentivar que las entidades implicadas adecuen el valor que atribuyen a las operaciones que concluyen entre sí con el que prevalece en el mercado, si bien tal adecuación, como ha señalado MORENO FERNÁNDEZ, habrá de producirse en el momento de realizar la operación y no posteriormente por la vía de un ajuste extracontable (*Impuesto sobre Sociedades: Aspectos fundamentales*, op. cit., pg. 417).

⁶⁷ Esta regla general debe matizarse por el efecto que en otras componentes del impuesto distintas de la base imponible (p. ej., en las deducciones en la cuota) puede producir una valoración de las mercancías distinta de la que resulta de su valor normal de mercado.

según hemos argumentado en un apartado anterior (al comentar la Sentencia *Chatain*). La eventual influencia de la vinculación en el precio se determinará, en el ámbito aduanero, a partir de los resultados que arrojen lo que podemos denominar «examen general» y «valores criterio»⁶⁸. Si bien las técnicas del «examen general» y de los «valores criterio» son específicas de la valoración aduanera, esto entendemos que constituye una particularidad menor, puesto que, amén de su carácter abierto e impreciso, la Administración tributaria se valdrá de técnicas similares en el marco del Impuesto sobre Sociedades. Las consideraciones precedentes nos obligan a reconocer que nos encontramos ante una primera diferencia entre las normas aduaneras de valoración y las del Impuesto sobre Sociedades en materia de transacciones entre partes vinculadas, puesto que en el Impuesto sobre Sociedades sólo aquellos casos en que se produzca una menor tributación (o un diferimiento del tributo) darán lugar a la aplicación del «valor normal de mercado» (sobrevaloración de las mercancías importadas), mientras que en la valoración aduanera el recurso a los métodos alternativos de valoración se produce siempre que la vinculación haya influido en el precio, independientemente del sentido en que lo haya hecho.

Por lo que hace a la consecuencia jurídica de la existencia de vinculación a los efectos de la valoración en el Impuesto sobre Sociedades, hemos visto que el artículo 16.1 LIS establece que «la Administración tributaria *podrá valorar*, dentro del período de prescripción, *por su valor normal de mercado*, las operaciones efectuadas»⁶⁹. La determinación del valor normal de mercado viene regulada en el apartado 3 de este mismo precepto, que dispone:

Art. 16. 3. Para la determinación del valor normal de mercado la Administración tributaria aplicará los siguientes métodos:

- a) Precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia así como para considerar las particularidades de la operación.
- b) Supletoriamente, resultarán aplicables:
 - a') Precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

⁶⁸ Véase el art. 1.2 a) –examen general–, 1.2 b) y 1.2 c) –valores criterio– del Código de valoración OMC y el art. 29.2 a) –examen general–, 29.2 b) y 29.2 c) –valores criterio– del CAC. El denominado «examen general» contiene instrucciones a seguir por las Administraciones a fin de determinar si el precio se ha visto influido por la existencia de vinculación entre las partes. Los llamados «valores criterio» son valores aceptados por la Administración en otras importaciones realizadas en un momento próximo de mercancías idénticas o similares que, si coinciden con los precios fijados por las partes vinculadas, acreditarán que la existencia de vinculación no ha influido en el precio.

⁶⁹ Recordemos que también el art. 15.2 LIS enumera una serie de supuestos en los que la valoración se practica conforme al valor normal de mercado.

b') Precio de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos, minorado en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costes en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

c) Cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores, se aplicará el precio derivado de la distribución del resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en cuenta los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.

Como puede observarse, el artículo 16.3 LIS describe cuatro métodos de valoración que ordena jerárquicamente, puesto que declara «supletorios» a los métodos del apartado b), en tanto que el método residual del apartado c) se aplicará únicamente «cuando no resulten aplicables ninguno de los métodos anteriores». De esta forma, el método principal es el del precio de mercado. A éste le siguen jerárquicamente los métodos basados en el coste y en el precio de reventa, entre los que no parece existir una preferencia⁷⁰ y, finalmente, el método consistente en la distribución del resultado conjunto. Las escuetas indicaciones que nos ofrece el artículo transcrito nos parecen claramente insuficientes como para permitir una aplicación del mismo que resulte predecible. La parquedad de la Ley en este punto no viene desarrollada por su Reglamento, ni se prevén otras fórmulas de heterointegración normativa. En este sentido, puede constatar la correspondencia existente entre los métodos de la LIS y los propugnados por la OCDE en sus informes sobre precios de transferencia. A falta de mayor precisión en nuestro ordenamiento interno, puede entenderse que los métodos correlativos de valoración en aduana se ajustan perfectamente a sus disposiciones. Ahora bien, creemos que resulta más útil proseguir nuestra labor de contraste tomando como referencia, no ya la norma española cuya insuficiencia es manifiesta, sino los propios criterios de la OCDE en los que el legislador español ha querido inspirar su regulación⁷¹. Puede criticársenos que al proceder así estamos efectuando una pirueta jurídica, pero no alcanzamos a encontrar una fórmula mejor para avanzar en nuestro propósito de indagar las posibles conexiones entre el valor en aduana y el valor de adquisición (precio de transferencia) cuando se trata de operaciones realizadas entre

⁷⁰ En el mismo sentido, ERNST & YOUNG: *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades y de su reglamento*. Aranzadi, 1997, pgs. 243 y 244.

⁷¹ Entre los objetivos que se había marcado la reforma del Impuesto sobre Sociedades y que aparecían recogidos en la Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley figuraban la tipificación de los métodos de cálculo del valor normal de mercado de acuerdo con lo previsto en la doctrina de la OCDE (*Memoria del Proyecto de Ley del Impuesto de Sociedades*, Secretaría General del Congreso de los Diputados, Documentación preparada para la tramitación del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, Documento núm. 126, 1995, pgs. 1319-1320; vid. al respecto MORENO FERNÁNDEZ, J. I., en obra colectiva: *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Valladolid, Lex Nova, 1997, pgs. 404-405).

sujetos vinculados⁷². Sí se hace menester una observación con trascendencia para la cuestión que nos ocupa. A diferencia de lo que resulta de los criterios de la OCDE, el legislador español, tal y como hemos visto, sí ha fijado un orden de prevalencia entre los distintos métodos de valoración⁷³. Es éste un elemento que aproxima a las normas de valoración del IS a las aduaneras, en las que también se sigue un orden jerárquico en la aplicación de los distintos métodos, de modo que sólo cuando no resulte posible aplicar el método jerárquicamente superior puede recurrirse a la valoración conforme al siguiente de los métodos previstos.

Comparable uncontrolled price. Situados ya en el ámbito de los criterios emanados de la OCDE⁷⁴, encontramos como método principal el denominado «comparable uncontrolled price» o «CUP» por sus siglas, que se corresponde con lo que el legislador español describe como «precio de mercado del bien de que se trate (...) o de otros de características similares». El CUP presenta una importante coincidencia con los métodos de valoración aduanera denominados valor de transacción de mercancías idénticas y valor de transacción de mercancías similares⁷⁵. Estos últimos son en realidad dos métodos distintos, si bien nos referiremos a ellos de forma conjunta en atención a la circunstancia de que el único factor que les diferencia, amén de su distinta posición jerárquica, es que, mientras el primero valora las mercancías importadas tomando como referente una transacción que tiene por objeto mercancías idénticas (aquellas que son iguales en todo, incluidas sus características físicas, calidad y prestigio comercial), para el segundo basta con que las mercancías de la transacción que sirve de referente sean similares (las que tienen características y composición semejantes, lo que les permite cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables). Tanto unas como otras deberán ser producidas en el mismo país que

⁷² Es más, y esto es mucho más grave, ignoramos qué otra alternativa va a quedar a los órganos jurisdiccionales cuando tengan que fiscalizar la actividad revisora de la Administración realizada en aplicación de lo dispuesto en este precepto.

⁷³ Observa MORENO FERNÁNDEZ que la jerarquización entre los distintos métodos se introdujo durante el debate parlamentario justificándose en el peligro para la seguridad jurídica que representaría dejar abierta a la Administración la opción por cualquiera de los cuatro métodos (*Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*, op. cit., pg. 419).

⁷⁴ A los efectos de este estudio utilizaremos la última versión de las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, de modo que las referencias que en lo sucesivo hagamos deben entenderse hechas a las mismas (OECD: *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, París, 1995, obra con actualizaciones periódicas).

Véase también el Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, especialmente su art. 9 (*Model Tax Convention on Income and on Capital*, Report of the Committee on Fiscal Affairs, OCDE, París, 1992, obra con actualizaciones periódicas).

⁷⁵ El art. 30.2, apartados a) y b), CAC regula el método del valor de transacción de mercancías idénticas y el método del valor de transacción de mercancías similares, respectivamente. El concepto de «mercancías idénticas» y de «mercancías similares» se recoge en el art. 142.1, apartados c) y d), del RACAC. En el Código OMC son los arts. 2 y 3 los que regulan estos métodos de valoración.

las mercancías que se valoran, y tendrán preferencia las mercancías producidas por el mismo sujeto.

Siguiendo en el ámbito aduanero, los conceptos de mercancías idénticas y de mercancías similares son definidos de forma bastante restrictiva, lo que permite limitar considerablemente el número de ajustes a practicar para tener en cuenta las diferencias entre la transacción que se valora y la que sirve de referente. De esta forma, únicamente se admiten los ajustes por diferencias en la cantidad, el nivel comercial y en los gastos de transporte y conexos (carga, manipulación y seguro). Con la aludida limitación se consiguen reducir las posibilidades de apreciación discrecional por parte de la Administración, asegurando así que no se produzca una erosión de las normas de valoración en favor del proteccionismo. Como elemento perturbador en este método ha de señalarse que la comparabilidad de las transacciones se decide también en función de la proximidad temporal del momento de la exportación en ambas (de la que se valora y de la que sirve de parámetro). Debe tenerse en cuenta que el precio puede haberse acordado en momentos muy diferentes (bajo condiciones también diferentes) y que ello no obstante las mercancías se exporten de forma más o menos simultánea. A ello hay que añadir que no se prevé un ajuste que permita corregir este factor.

La comparación del CUP y los métodos correlativos de valoración en aduana (valor de transacción de mercancías idénticas y valor de transacción de mercancías similares) permite descubrir las siguientes discrepancias⁷⁶:

⁷⁶ En el análisis de las discrepancias entre los métodos de valoración de la OCDE y los del Código de valoración en aduana de la OMC nos ha sido especialmente útil el trabajo de MAISTO, Guglielmo: «What are the differences and the similarities in valuation and pricing rules? and, are there structural links in the valuation rules between different taxes?», presentado en el marco del Congreso de la IFA celebrado en Nueva Delhi en octubre de 1997 y que llevaba por título: «Cross border valuation on income tax, VAT and customs duties (transfer pricing)». El autor ha publicado una versión revisada de este trabajo en *BIFD*, vol. 55, núm. 3, 2001, pg. 107, bajo el título «Cross border valuation for income tax, customs duties and VAT».

También nos ha sido provechosa la consulta del artículo de DORN, Joseph W., y DORRIS, Gregory C.: «Transfer pricing between related parties— a comparison of United States customs valuation and tax allocations under Section 482», *Intertax*, núms. 2-3, 1989, pgs. 72 y ss., así como del trabajo de COPPENS, Pierre, y MALHERBE, Jacques: «Prix de transfert entre entreprises apparentées et valeur en douane», *Reflexions offertes a Paul Sibille, Études de Fiscalité*. Bruselas, Ed. Émile Bruylant, 1989, pgs. 329 y ss.

En aspectos más generales de la relación entre el valor en aduana y el valor de adquisición en operaciones entre personas vinculadas, merecen asimismo señalarse los trabajos de MASUI, Yoshihiro: «What are the arguments in favor and against the use of uniform valuation rules for price adjustments?» y de WILKIE, J. Scott: «Globalization and the objectives of taxation: limits on the "internationalization" of tax systems» presentados en el marco del antedicho Congreso de la IFA. Del primero de los autores citados puede consultarse también «Transfer Pricing and Customs Duties», *BIFD*, vol. 50, núm. 7, 1996, pgs. 315 y ss.

Las actas del Congreso no han sido publicadas y hemos de agradecer a sus autores y al Prof. Frans VANISTENDAELE, el haber podido contar con ellas para la elaboración de nuestro

1.a) En la valoración aduanera la comparación debe intentarse primero con mercancías idénticas y, sólo en ausencia de transacciones adecuadas relativas a ellas, podrá recurrirse a establecer la comparación con transacciones de mercancías similares⁷⁷. En cambio, en las directrices de la OCDE acerca del CUP no se establece tal preferencia. Ello no obstante, creemos que no debe plantear excesivas dificultades admitir que la comparación, también en este caso, será preferible realizarla con mercancías idénticas en lugar de hacerlo con aquellas que simplemente sean «similares», especialmente a la luz de la redacción del artículo 16.3 a) LIS, que parece que igualmente prima la utilización de comparaciones con transacciones de mercancías idénticas sobre las habidas con mercancías similares.

1.b) El concepto de mercancías idénticas y de mercancías similares es más estricto en la norma aduanera que en el CUP, puesto que, por ejemplo, la norma aduanera tan sólo permite la comparación con mercancías producidas en el mismo país que las importadas⁷⁸.

1.c) La comparación aduanera puede establecerse con transacciones registradas en todo el territorio comunitario, mientras que es muy probable que las comparaciones relativas al CUP se pretendan restringir a las transacciones habidas en un ámbito territorial más limitado (el nacional).

1.d) El CUP exige un análisis funcional bajo el cual se comparan las funciones y los riesgos asumidos por las partes en las dos ventas. En cambio, en los métodos del valor de transacción de mercancías idénticas y de mercancías similares tan sólo se permiten ajustes debidos a las diferencias en la cantidad o en el nivel comercial y los relativos a diferencias en los costes de transporte y conexos⁷⁹.

trabajo. Deseamos también en este punto agradecer las observaciones orales que nos formuló Yvo ONKELINKX, en relación a esta materia.

⁷⁷ Esta preferencia es consecuencia del orden jerárquico que se establece entre los distintos métodos de valoración en el Código OMC, vid. el punto 1 de la *Nota Interpretativa General* (en el ordenamiento comunitario, art. 30.1 CAC).

⁷⁸ Los conceptos (y las limitaciones que de los mismos se derivan) de mercancías idénticas y de mercancías similares se recogen en el art. 15.2 del Código OMC, cuyo contenido en este punto es incorporado en el ordenamiento comunitario por el art. 142.1, letras c) y d), RACAC. Así, mercancías idénticas son «las mercancías producidas en el mismo país y que sean iguales en todos los conceptos, incluidas sus características físicas, su calidad y su prestigio comercial. Las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición». Por su parte, mercancías similares son «las mercancías producidas en el mismo país y que, sin ser iguales en todos los aspectos, presenten unas características y una composición semejantes que les permitan cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables. Para determinar si unas mercancías son similares habrá que tomar en consideración, entre otros factores, su calidad, su prestigio comercial y la existencia de una marca de fábrica o de comercio». Las condiciones de comparabilidad entre transacciones son tratadas, entre otros, en los puntos 2.7 y 1.19 del *OECD Transfer Pricing Guidelines*.

⁷⁹ Compárese el punto 2.9 (que remite a los factores de comparabilidad tratados en el Capítulo Primero) del *OECD Transfer Pricing Guidelines*, con los arts. 2.1 b), 2.1.2 (para

1.e) Los métodos del valor de transacción de mercancías idénticas y de mercancías similares ordenan que, si se dispone de más de un valor que se ajuste a su definición, se tome el más bajo de ellos, mientras que en el CUP no se contempla una limitación similar «a priori» de las posibilidades de elección entre los precios admisibles⁸⁰.

1.f) En los métodos aduaneros tienen preferencia para establecer la comparación las transacciones efectuadas por el mismo vendedor en operaciones realizadas con terceros no vinculados (comparación interna), frente a las ventas entre otros sujetos no vinculados (comparación externa), preferencia que no se manifiesta expresamente por la OCDE⁸¹.

1.g) Los métodos del valor de transacción de mercancías idénticas y de mercancías similares nos remiten a un valor fijado conforme al método del valor de transacción (precisamente, el que se haya fijado para unas mercancías idénticas o similares, como su propio nombre indica). Por su parte, el CUP nos remite al valor en transacciones entre partes no vinculadas, que obviamente se habrán valorado conforme a las normas del propio Impuesto sobre Sociedades. Esto significa que cuantas observaciones hemos realizado acerca de las diferencias entre la valoración aduanera resultante del método del valor de transacción, de una parte, y el que resulta de las reglas de valoración del Impuesto sobre Sociedades, de otra, pueden entenderse reproducidas aquí. Además, debe notarse que, a diferencia de lo que ocurre con el CUP, el valor de transacción que se tome como referencia en la valoración aduanera puede haberse registrado en una operación realizada entre partes vinculadas⁸².

1.h) Por lo que se refiere al tipo de cambio utilizado, el artículo 9.2 del Código OMC abre la opción a los Estados miembros de utilizar el vigente en el momento de la exportación o el vigente en el momento de la importación, previéndose como modalidad de este último el momento de la declaración en aduana⁸³. El ordenamiento comunitario ha optado por aplicar el

mercancías idénticas) y 3.1 b), 3.1.2 (para mercancías similares) del Código OMC (contenidos incorporados en los apartados 1 y 2 del art. 150 y en los apartados 1 y 2 del art. 151 RACAC).

⁸⁰ Esta preferencia del Código OMC se recoge en los arts. 2.3 (para mercancías idénticas) y 3.3 (para mercancías similares). En el ordenamiento comunitario son los arts. 150.3 y 151.3 RACAC los que ordenan esta preferencia.

⁸¹ La preferencia a que aludimos se establece en el art. 15.2 e) del Código. No obstante, Guglielmo MAISTO, señala que la preferencia establecida por la norma aduanera está recibiendo una aceptación creciente por parte de distintas administraciones tributarias (MAISTO, Guglielmo: «What are the differences and the similarities in valuation and pricing rules?», op. cit., pg. 7).

⁸² Véase la definición del CUP y el punto 2.6 del *OECD Transfer Pricing Guidelines*. Por su parte, los arts. 2 y 3 del Código remiten a un valor de transacción determinado según las prescripciones del art. 1, en el que recordemos que se afirma que «el hecho de que exista vinculación entre el comprador y el vendedor (...) no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción».

⁸³ Vid. *Nota Interpretativa al art. 9 Código OMC*.

tipo de cambio vigente en el momento de determinar el valor en aduana, utilizando para ello el último «tipo registrado»⁸⁴. Por su parte, la norma de valoración 14ª del PGC ordena a este respecto que:

- Tratándose de inmovilizado material, la conversión se efectuará conforme al tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubiesen incorporado al patrimonio.
- Tratándose de existencias, su conversión en moneda nacional se hará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha en que se produce cada adquisición.

1.i) Los métodos del valor de transacción de mercancías idénticas y similares toman como referente el valor registrado en ventas (valoradas conforme al método del valor de transacción) cuya exportación tenga lugar en el mismo momento o en uno aproximado a la exportación de las mercancías que se valoran. En cambio, la referencia temporal de que se sirve el CUP para establecer la comparabilidad es el momento en que se produce la venta⁸⁵.

Resale price. Pasando ya al siguiente método, el conocido como «resale price», que se corresponde con el método aludido por la norma española en la letra b') del apartado b) del artículo 16.3 LIS, debe destacarse su semejanza, en los rasgos fundamentales, con el método de valor deductivo en la valoración aduanera⁸⁶. Este último consiste en tomar el precio al que las mercancías importadas (u otras idénticas o similares) se venden en el país de importación. Para obtenerlo se atiende a las ventas efectuadas en un momento próximo a la importación (como máximo, 90 días después de ella) y se toma el precio al que se haya vendido el mayor número de unidades. De él se deducen una serie de elementos, a fin de aproximarse al valor de las mercancías en el momento de la importación, tales como: a) las comisiones pagadas o convenidas usualmente o, alternativamente, los suplementos por beneficios y gastos generales cargados habitualmente, en ventas a la Comunidad de mercancías importadas de la misma especie o clase; b) los gastos habituales de transporte y seguros, así como los gastos conexos en que se incurra en la Comunidad; c) los derechos de aduana y otros gravámenes pagaderos por la importación o venta de las mercancías. Para el primero de los conceptos de ajuste se tomarán las cifras del importador, a menos que no concuerden con las usuales en ventas de la misma especie o clase.

En caso de que las mercancías hayan sido objeto de una transformación previa a su venta en el país de importación, la aplicación del método del valor deductivo sólo será posible si el importador así lo solicita, y en tal

⁸⁴ Acerca del tipo de cambio aplicable en materia de valoración aduanera, véase el art. 35 CAC y los arts. 168 a 172 RACAC.

⁸⁵ Art. 2.1 a) y 3.1 a) Código OMC [contenidos incorporados en los apartados a) y b) del art. 30.2 CAC], punto 1.30 del *OECD Transfer Pricing Guidelines*.

⁸⁶ El art. 152 RACAC regula el método del valor deductivo (art. 5 del Código OMC).

caso habrá de deducirse también el coste de dicha transformación («valor superdeductivo»). Se prevé en favor de los países en desarrollo que el método se aplique en estas circunstancias aunque el importador no lo haya solicitado.

Pues bien, la comparación del «resale price» con el método aduanero del valor deductivo pone de manifiesto algunas diferencias de las que damos cuenta a continuación:

2.a) En el método del valor deductivo se introducen limitaciones temporales que restringen las ventas a considerar a los efectos de establecer el precio que sirve como punto de partida para practicar la valoración. En efecto, las ventas que puedan tomarse (sea de las propias mercancías importadas, o de otras idénticas o similares a ellas) deberán producirse, como máximo, en los 90 días siguientes a la importación⁸⁷. En cambio, no se prevé una limitación tan estricta en el método del «resale price»⁸⁸.

2.b) Cuando existen varias ventas que pueden tomarse en consideración para fijar el valor deductivo, la norma aduanera ordena adoptar como tal «el precio unitario a que se venda... la mayor cantidad total de las mercancías», esto es, el que en términos estadísticos se denomina valor «moda»⁸⁹. No es el precio promedio sino aquél al que más cantidad de mercancías se vende. No existe una previsión equivalente en el método del «resale price».

2.c) Conforme al método del «resale price» el margen de beneficio se calcula a partir de la función realizada, teniendo en cuenta el inmovilizado implicado y los riesgos asumidos, factores éstos a los que no se refiere el método del valor deductivo⁹⁰.

2.d) En el valor deductivo no se incluyen los gastos de transporte y conexos incurridos tras el punto de entrada en la Comunidad. En cambio, estos costes sí que se integran en el «resale price»⁹¹.

Cost plus method. Siguiendo con nuestro análisis comparativo, podemos constatar fuertes semejanzas entre el método de la OCDE denominado «cost plus method» [cuyo contenido se corresponde con lo dispuesto por la norma española en el artículo 16.3.b).a') LIS] y el método de valoración

⁸⁷ Vid. art. 5.1 a) y 5.1 b) del Código OMC, art. 152 RACAC.

⁸⁸ Ello no obstante, el punto 2.22 del *OECD Transfer Pricing Guidelines* nos recuerda que «un margen de precio de reventa es más exacto cuando se produce en un corto espacio de tiempo desde la compra de los bienes por el revendedor».

⁸⁹ Vid. art. 5.1 a) del Código OMC, así como la *Nota Interpretativa al art. 5*. En el ordenamiento comunitario incorporan estas previsiones el art. 152.3 RACAC y Anexo 23 del RACAC, donde se desarrolla lo previsto en este artículo.

⁹⁰ Vid. punto 2.14 de *OECD Transfer Pricing Guidelines*.

⁹¹ Debe señalarse, finalmente, que aunque se advierte de la mayor dificultad que representa, el método del resale price también admite el que hemos denominado «valor superdeductivo» (vid. punto 2.22 del *OECD Transfer Pricing Guidelines*).

aduanera del valor reconstruido (también llamado valor calculado)⁹². Este último se sirve de los datos de costes del productor para determinar el valor de las mercancías importadas. Esto implica que, para que el método sea aplicable, las autoridades aduaneras habrán de tener acceso a tales datos y contar con la posibilidad de verificar si la información suministrada es veraz. Los elementos que integran el valor reconstruido son: a) el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas; b) una cantidad en concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse en ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación; y c) los gastos de transporte y conexos hasta la Comunidad (base CIF).

Para el primero de los conceptos se tomarán en todo caso datos del propio productor. En cambio, para los elementos incluidos en el segundo concepto (considerados como un todo) sólo se tomarán las cifras del productor si éstas son conformes con las usuales en ventas de mercancías de la misma especie o clase. Esta divergencia puede plantear algunas dificultades, puesto que los criterios para incluir cada elemento de coste en una u otra rúbrica pueden variar de un productor a otro. De esta forma, debe prestarse especial atención a fin de impedir que un coste acabe imputándose dos veces (primero como coste de fabricación, al tomar esta cifra de la contabilidad del productor, y después como gasto general, al recurrir a la contabilidad de otro sujeto para obtener los costes que se consideren usuales en ventas de mercancías de la misma especie o clase) o que, por el contrario, no se tenga en cuenta ni como coste de fabricación ni como gasto general. No es posible realizar una determinación «ex-ante» de los concretos conceptos de coste que deben incluirse en cada apartado.

La comparación de «cost plus method» y el método del valor reconstruido nos permite entresacar las siguientes diferencias entre ellos:

3.a) El método del valor reconstruido considera de forma conjunta el beneficio y los gastos generales, en tanto que el «cost plus method» los desglosa, dado que su interés primordial es precisamente cuantificar el beneficio⁹³. Ahora bien, nótese que la diferencia apuntada entre los citados métodos adquiere relevancia especialmente para la jurisdicción fiscal del país del vendedor-fabricante, no para la del comprador-importador, que es la que aquí nos interesa (la valoración aduanera la practica el país de importación y lo que aquí pretendemos desentrañar es la trascendencia que ésta pueda alcanzar en el impuesto sobre sociedades de ese país).

⁹² El art. 30.1 d) CAC define el valor calculado (art. 6 Código OMC, que lo denomina «valor reconstruido»).

⁹³ Compárese el contenido del punto 5 de la *Nota Interpretativa al art. 6* [reproducido en el Anexo 23 del RACAC al precisar el contenido del inciso i) de la letra a) del apartado 1 del art. 152 RACAC] con los puntos 2.32 y 2.35 (entre otros) de *OECD Transfer Pricing Guidelines*.

3.b) Las administraciones tributarias serán reacias a aplicar el «cost plus method» cuando el fabricante no resida en el país que valora (por tanto, se resistirán a aplicarlo a las importaciones) porque de otro modo los datos de costes pueden resultar difíciles de obtener e imprecisos⁹⁴. Esto es, aunque el contenido de los dos métodos pueda ser muy similar, podría pensarse que los supuestos a los que se aplican son diferentes. Ahora bien, debe recordarse que la utilización del método del valor reconstruido por las aduanas es ciertamente muy restringida, por no decir excepcional, y en cualquier caso, se exige poder contar con información suficiente y fiable.

Métodos residuales. Llegamos así a los métodos de valoración residuales, y respecto de ellos podemos observar que en la valoración aduanera se recurre a los métodos anteriores, aunque ahora flexibilizando los requisitos a que se sujeta su aplicación, utilizando criterios razonables. Las normas de valoración en aduana, además, excluyen expresamente la utilización de determinados valores⁹⁵, previsión que no se contiene en los criterios de la OCDE. Ésta, por su parte, propone métodos desconocidos para la valoración aduanera, tales como el «profit split» o el margen neto transaccional⁹⁶. Probablemente sea aquí donde se detecten las diferencias más importantes, no tanto por lo que hace a la llamada de las normas aduaneras a la vuelta sobre los métodos principales aplicados con criterios más flexibles (a la misma situación podría verse abocada la Administración al intentar aplicar el artículo 16.3 LIS), sino por la existencia de un método de valoración en el Impuesto sobre Sociedades (el «profit split») que no halla equivalente entre los métodos aduaneros.

Tras este repaso puntual de las diferencias técnicas que es posible apreciar entre los métodos de valoración aduaneros y los previstos en el Impuesto sobre Sociedades para las transacciones entre partes vinculadas nos parece que se pueden extraer las siguientes conclusiones:

⁹⁴ Debe precisarse que en *OECD Transfer Pricing Guidelines* no se excluye que quepa la aplicación del «cost plus method» a mercancías importadas, como puede comprobarse con la lectura del ejemplo ofrecido en su punto 2.47.

⁹⁵ Incorporando lo previsto en el art. 7.2 del Código OMC, dispone el art. 31.2 CAC: «El valor en aduana determinado según el apartado 1 no se basará en:

- a) el precio de venta en la Comunidad de mercancías producidas en la misma;
- b) un sistema que prevea, a efectos aduaneros, la aceptación del valor más alto entre dos posibles;
- c) el precio de mercancías en el mercado del país de exportación;
- d) un coste de producción distinto de los valores calculados que se hayan determinado para mercancías idénticas o similares conforme a la letra d) del art. 30;
- e) precios de exportación a un país no comprendido en el territorio aduanero de la Comunidad;
- f) valores en aduana mínimos; o
- g) valores arbitrarios o ficticios».

⁹⁶ El método descrito en el art. 16.3.c) LIS parece corresponderse con el denominado «profit split», si bien el legislador español ha evitado alargar más allá la lista de métodos posibles. El tratamiento de estos métodos se contiene en los puntos 3.5 a 3.25 (profit split) y 3.26 a 3.48 (margen neto transaccional) de *OECD Transfer Pricing Guidelines*.

- Las diferencias no son de carácter fundamental, si bien su grado de incidencia en el resultado de la valoración dependerá de las concretas condiciones de la operación de que se trate.
- Existen algunas diferencias entre los métodos de valoración cuyo impacto puede cuantificarse de forma precisa, por lo que no deben plantear excesivas dificultades. Ahora bien, en otros casos las diferencias existentes entre los métodos alternativos de valoración aduanera y los propuestos por la OCDE no se corresponden con elementos cuya influencia en el valor resulte posible aislar, circunstancia que, en aquellos supuestos en que afecte a las respectivas valoraciones, dificultará el mantenimiento de la conexión entre ellas.
- El número y la importancia de las diferencias detectadas no se reparte de forma uniforme entre los distintos métodos de valoración, siendo las más abundantes las que se refieren a los métodos del valor de transacción de mercancías idénticas o similares y al CUP.

Las anteriores consideraciones nos hacen pensar que, por lo que hace al contenido técnico de cada uno de los métodos, la relación entre el valor en aduana y el «valor de adquisición» para unas mismas mercancías dependerá: 1) de las concretas condiciones de la operación, que influirán en el grado de incidencia de las diferencias existentes, 2) de la trascendencia que adquieran aquellas diferencias cuya influencia en el valor no sea posible aislar, y 3) del método de valoración utilizado.

5. UN INTENTO DE SUPERACIÓN DE LAS DIVERGENCIAS ENTRE EL VALOR EN ADUANA Y EL VALOR DE ADQUISICIÓN: LA SECCIÓN 1059A DEL IRC

El ordenamiento estadounidense contiene una norma que, a partir de las similitudes fundamentales existentes entre los métodos de valoración aduanera y los utilizados para valorar las operaciones entre partes vinculadas en el marco de la imposición sobre la renta, fija en términos concretos la conexión que debe existir entre el resultado de ambas valoraciones. Nos estamos refiriendo a la Sección 1059A del *Internal Revenue Code* (IRC)⁹⁷, que podemos traducir así:

⁹⁷ Este precepto fue introducido por la *Tax Reform Act* de 1986 [Pub.L. 99-514, Title XIII, 1248 (a), oct. 22, 1986, 100 Stat. 2584], y entró en vigor para las transacciones efectuadas (*entered into*) con posterioridad al 18 de marzo de 1986 [Section 1248 (c) of Pub. L. 99-514].

Pueden encontrarse comentarios a esta norma y a sus implicaciones en DORN, Joseph W. y DORRIS, Gregory C.: «Transfer pricing between related parties— a comparison of US customs valuation rules and tax allocations under section 482», *Intertax*, núms. 2-3, 1989, pgs. 72 y ss.; WEIGEL, Kenneth G.: «Significant new developments every business lawyer should know about customs law», *The International Lawyer*, vol. 27, 1993, pgs. 177 y ss.; NEVILLE, Mark K.: «Customs planning may avoid conflict with IRS transfer pricing rules», *Journal of International Taxation*, vol. 4, núm. 2, 1993; CODY, Brian J.: «Interaction of Customs and IRS values: recent developments in Section 1059A», *Journal of Corporate Taxation*, vol. 20, 1993-1994, pgs. 394 y ss.; MAVRIDIS, Penny: «Determining Income Tax cost for property imported from related parties», *Journal of Taxation*, vol. 81, 1994, pgs. 168 y ss.;

«Sec. 1059A. Límite, en la base o en el coste de inventario del contribuyente, en mercancías importadas de partes vinculadas.

(a) En general.—Si una mercancía es importada en los Estados Unidos en una transacción (directa o indirectamente) entre partes vinculadas (en el sentido de la Sección 482), el importe de cualquier coste:

- (1) Que sea tomado en cuenta al computar el valor de adquisición o coste de inventario de tal mercancía por el comprador, y
- (2) Que sea también tenido en cuenta al computar el valor en aduana de tal mercancía,

no podrá, a los efectos de computar el valor de adquisición o coste de inventario a los propósitos de este capítulo, ser mayor que la cantidad de tales costes tomada en consideración al computar el valor en aduana.

(b) Valor en aduana; importación.—A los efectos de esta Sección

(1) Valor en aduana.—El término valor en aduana significa el valor tenido en cuenta con el propósito de determinar la cuantía de cualquier tributo aduanero o cualquier tributo que pueda ser impuesto a la importación de cualquier mercancía.

(2) Importación.—Excepto en lo previsto en los reglamentos, el término "importación" significa la entrada, o retirada del almacén, para el consumo.⁹⁸

Del precepto interesa destacar las siguientes notas:

1. Tan sólo se aplica a las transacciones entre partes vinculadas.
2. En él se establece un límite máximo al valor de adquisición o coste de inventarios de mercancías importadas.
3. Este límite se fija en relación a los costes que hayan sido tenidos en cuenta al determinar el valor en aduana de las mercancías, y viene determinado precisamente por el valor que a esos efectos se haya considerado.

LEVINE, Howard J. y LITTMAN, Allen J.: «The use of middlemen in importation of goods: inconsistencies between tax and customs valuation rules», *Tax Management International Journal*, vol. 23, núm. 5, 1994, pgs. 233 y ss.; SHELDRIK, A. W., LOWELL, C. H. y BRIGER, P. L.: «The relationship of US Customs Law and international transfer pricing», *Tax Management Transfer Pricing, Special Report*, vol. 4, núm. 25, Report núm. 21, April 24, 1996, pgs. 1-40.

Referencias a cuestiones específicas pueden encontrarse en HANNES, Steven P.: «Hannes objects to linkage between customs valuation and tax treaties», *Tax Notes*, vol. 37, núm. 13, 28 diciembre 1987, pg. 1358; redacción: «Proposed regulations on imported inventory stress consistency», *Journal of Taxation*, vol. 68, 1988, pg. 11; redacción: «Limitation on taxpayer's basis or inventory cost in property imported from related persons—final regulations under section 1059A», *Tax Notes*, 11 septiembre 1989, pgs. 1201-1202; redacción: «Service issues final regulations on the limitation on taxpayer's basis or inventory cost in property imported from related persons», *Tax Notes International*, vol. 1, 1989, pg. 436; redacción: «Corporation is subject to basis limitation on property imported from mexican subsidiaries», *Tax Notes*, 18 enero 1993, pg. 305; redacción: «Mexican maquila Section 1059A/Section 482 issue», *Tax Notes International*, vol. 6, 1993, pgs. 192-193.

⁹⁸ El desarrollo reglamentario de este precepto, inicialmente establecido como *Temporary Regulation*, se contiene actualmente en 26 CFR 1.1059A-1 (T.D. 8260, 54 FR 37311, sept. 8, 1989).

Lo que se pretende evitar con esta norma es que, en las operaciones entre partes vinculadas, se manipulen los valores en aduana a la baja⁹⁹. De ahí que la norma no se aplique a las mercancías por las que no se haya exigido derechos de aduana a la importación [TR 11059A-1, (c)]. Es precisamente en las transacciones entre partes vinculadas donde la manipulación resulta más fácil. El medio que se utiliza para impedir tales manipulaciones pasa por conceder trascendencia a la valoración en aduana cuando se trata de determinar el valor de adquisición o coste de inventarios de las mercancías a efectos de la imposición sobre la renta.

Hemos destacado que la conexión con el valor en aduana se utiliza para determinar un límite máximo. El IRS (el equivalente a nuestra Agencia Tributaria) no queda vinculado por ese límite máximo, sino que puede revisar el valor a la baja; el límite se establece para el contribuyente, a quien podría convenirle fijar un valor de adquisición de las mercancías más alto que minorase los beneficios obtenidos. En virtud de esta norma, no podrá fijar un valor superior al que resulte de la valoración aduanera. Ahora bien, la limitación únicamente se establece respecto de aquellos elementos de coste que se hayan integrado en el valor en aduana y que también formen parte del que nosotros venimos denominando «valor de adquisición». Esta es una matización importante por cuanto que hemos visto que los elementos incluidos en uno y otro no son totalmente coincidentes. Esta circunstancia obliga a la norma a introducir el concepto de ajuste¹⁰⁰. Lo que pone de manifiesto

⁹⁹ Así se señala en *General Explanation of the Tax Reform Act of 1986* («Blue Book» prepared by the staff of the Joint Committee on taxation), Prentice Hall Federal Taxes, 11 May 1987, Bulletin 20 Extra, pgs. 10611062.

Se apunta que el Congreso estaba particularmente preocupado por prácticas como la que se puso de manifiesto en el Asunto *Robert M. Brittingham* 66 *Tax Court* 373 (1976), *aff'd*, 598 F. 2d 1375, (5th Cir. 1979). En este asunto, el Tribunal no apreció que el valor en aduana fuese aceptable a la hora de determinar el precio *arm's length* (no influido por las relaciones de vinculación) puesto que el valor en aduana se había fijado conforme al de una mercancía similar que después se demostró que no lo era, y ello a pesar de que el propio contribuyente era el que había abogado (al determinar el valor en aduana) por la similitud para fijar un valor más bajo que el que ahora pretendía hacer valer para determinar el coste a efectos del Income Tax.

¹⁰⁰ Como se señala en *General Explanation* (op. cit., pg. 1062) «El Congreso espera que el Secretario establecerá normas para coordinar los principios de valoración aduanera e impositiva, incluyendo reglas para los ajustes oportunos para los importes tales como el coste de transporte, objetos con contenido americano que regresa, y comisiones de venta, en los que las reglas de valoración aduanera podrían diferir de las de valoración impositiva».

Los ajustes a practicar se prevén en 26 CFR 1.1059A-1 (2), si bien este precepto, tras enumerar los costes de transporte, seguro, y los de armado, montaje, etc., concluye con una cláusula abierta que fija como motivo de ajuste: «Cualquier otra cantidad que no se tome en cuenta al determinar el valor en aduana, que no quepa incluir en el valor en aduana, y que sí corresponda incluir en el valor de adquisición o coste de inventario a efectos de la imposición sobre la renta».

En 26 CFR 1.1059A-1 (3) se prevén ajustes a la baja (que minoran el límite máximo) cuando el valor en aduana comprenda elementos que no deban integrarse en el «valor de adquisición», como por ejemplo, los descuentos concedidos con posterioridad a la importación (cuya deducción no admite la Administración aduanera estadounidense).

este reconocimiento es, precisamente, las divergencias que se producen entre el valor en aduana y el valor de adquisición; si existen conceptos que no integran el primero pero que, ello no obstante, deben ser tenidos en cuenta a la hora de determinar el valor de adquisición, es lógico que por tales conceptos se establezca la posibilidad de corregir el límite que se pretende que el valor en aduana represente para el valor de adquisición. De otro lado, las divergencias entre las normas de valoración en aduana y las normas de valoración en la imposición sobre la renta permiten algunos efectos de los que un importador informado puede beneficiarse. En concreto, se han destacado las oportunidades que se presentan cuando la venta para la exportación, que determina el valor en aduana, no es la realizada en favor de un sujeto residente en los Estados Unidos. Aquí tendremos un valor en aduana relativamente bajo –el determinado a partir del precio registrado en la venta al sujeto no establecido en los EE UU– pero que no constriñe las posibilidades de elevar el valor a los efectos de la imposición sobre la renta para el ulterior adquirente de las mercancías establecido en aquél país¹⁰¹.

La constatación de la existencia de estas posibilidades motivó que la *General Accounting Office* (GAO) se ocupase, en un profuso informe dedicado a la aplicación de la Sección 1059A, de la cuestión relativa a las vías para superar las divergencias entre las normas de valoración en aduana y las normas correlativas en la imposición sobre la renta¹⁰². A este respecto, el Informe propuso una modificación normativa, al objeto de impedir pérdidas de recaudación, la cual alternativamente podría afectar¹⁰³:

- O bien al propio Código de valoración de la OMC, a través de su renegociación multilateral.
- O bien a la norma interna que incorpora en el ordenamiento estadounidense la normativa del Código (19 USC Section 1401a).

¹⁰¹ Vid. LEVINE, Howard J. y LITTMAN, Allen J.: «The use of middlemen in importation of goods: inconsistencies between tax and customs valuation rules», op. cit., pgs. 233 y ss.; MAVRIDIS, Penny: «Determining Income Tax cost for property imported from related parties», op. cit., pgs. 170 y ss.

Mark NEVILLE examina otros elementos que no se incluyen en el valor en aduana y que sí deben tenerse en cuenta a los efectos de la valoración en la imposición sobre la renta, y sobre los que aquí no volvemos puesto que ya los hemos examinado (NEVILLE, Mark K.: «Customs planning may avoid conflict with IRS transfer pricing rules», op. cit.).

¹⁰² General Accounting Office: *IRS' Administration of Tax-Customs Valuation Rules in Tax Code Section 1059A*, GAO/GGD-94-61, 2 septiembre 1994.

En el informe se detecta una especial preocupación por determinados pagos que responden al suministro de ciertos bienes o servicios que se facilitan de forma gratuita al vendedor, pero que no tienen la consideración de «aportaciones» conforme a las normas aduaneras (dado que el concepto de aportación en ellas es un «*numerus clausus*») y que, en cambio, sí resultan en un mayor coste para el cálculo de la imposición sobre la renta, problema de relativa importancia en las denominadas «operaciones maquila».

¹⁰³ Nótese que la Sección 1059A establece un límite para el importador pero no para la Administración. Por ello, cuando la GAO habla de impedir pérdidas de recaudación

– O bien a la Sección 1059A del IRC (la que ahora nos ocupa).

El Informe pone de manifiesto la escasa efectividad práctica que la norma contenida en la Sección 1059A ha tenido en las actuaciones inspectoras desde su establecimiento en 1986 hasta 1993¹⁰⁴. Sin pretender negar este hecho, quizá sea conveniente, no obstante, efectuar algunas matizaciones que estimamos relevantes. En efecto, la Sección 1059A supone que el *Internal Revenue Service* debe aplicar una norma cuyo objetivo es impedir infravaloraciones en la aduana, cuando la Administración competente para la valoración aduanera (y la que dispone de los complejos conocimientos técnicos que la misma requiere) es el *Customs Service*. Este factor ha podido tener una influencia nada despreciable, mayor si cabe atendida la escisión existente entre estos dos cuerpos. Por otra parte, quizá sea inadecuado esperar que la eficacia de la norma se ponga de manifiesto al realizar actuaciones inspectoras en la imposición sobre la renta. La repercusión y el seguimiento que la Sección 1059A recibió entre la doctrina autorizan a pensar que los importadores tomaron buena nota de su existencia y ajustaron sus valoraciones aduaneras a ella, al objeto de evitar futuras dificultades en la imposición sobre la renta. A este respecto, no estará de más recordar que los tipos de gravamen de los derechos de aduana son, por lo general, sensiblemente inferiores a los que gravan la renta. De ahí que podamos suponer que un importador prudente se habrá percatado de la conveniencia de ajustar la valoración aduanera a la realidad.

Otras administraciones se han planteado también la posible conexión entre el valor en aduana y el valor de adquisición. Así, la Administración canadiense ha hecho saber que *no puede entenderse que se encuentre vinculada al determinar un precio de transferencia por el valor determinado a efectos aduaneros, si bien ha reconocido la importante similitud entre ambos sistemas de valoración*¹⁰⁵, posición que aquí compartimos. Por su parte, la Admi-

no se refiere a la imposición sobre la renta, sino a los derechos de aduana. Sostiene el Informe que estamos ante una escapadera (loophole) en la normativa aduanera.

¹⁰⁴ De 1986 a 1993, sólo en nueve actuaciones inspectoras se intentó su aplicación, y de ellos en cuatro se desistió por considerar que la interpretación pretendida por la Administración carecía de base legal.

¹⁰⁵ Por su interés, reproducimos los puntos 21 y 22 de la *Information Circular 87-2*, «International transfer pricing and other international transactions», Revenue Canada, 27 de febrero de 1987:

«21. It has been suggested that the Department should accept the "value for duty" established for imported goods in accordance with the Customs Act, as representing a reasonable arm's length price for purposes of the Income Tax Act. This is not always possible for a number of reasons, including the obviously different contexts in which valuation of goods is required by the respective Acts.

22. The methods for determining value for duty under the current provisions of the Customs Act resemble those outlined in this circular. Value for duty may now be closer to transfer prices acceptable for income tax purposes; however, differences do remain and the Department is under no obligation to accept the established or reported value for duty when considering the income tax implications of a non-arm's length importation».

Vid. también los comentarios que realiza STARK, Michael en «Valuation principles: Canadian Customs Duties and Sales Tax», *Canadian Tax Journal*, vol. 36, 1988, pgs. 1275 y ss.

nistración italiana ha puesto el acento en la diferencia en el momento que sirve para determinar la comparabilidad de las transacciones como motivo que justifica las diferencias entre el valor en aduana y el precio de transferencia (factor que, a nuestro parecer, tendrá alguna relevancia sólo en determinados casos), para, a renglón seguido, aclarar que ello no impide que la Administración tributaria pueda tener en cuenta el valor en aduana a los efectos de la fijación del precio de transferencia¹⁰⁶. Como puede comprobarse, se trata de posicionamientos cautelosos, pero que ello no obstante, atendidas las similitudes en el concepto de valor y en los métodos para su determinación, no niegan la posible trascendencia que el uno pueda tener en la fijación del otro.

6. ALCANCE DE LA CONEXIÓN ENTRE EL VALOR EN ADUANA Y EL VALOR DE ADQUISICIÓN

El análisis comparado de las normas de valoración en aduana y de las normas de valoración del Impuesto sobre Sociedades nos revela una semejanza esencial que, ello no obstante, se ve matizada por una serie de diferencias con distinta trascendencia. Así, entendemos que la conexión es sostenible con carácter general por lo que hace a las mercancías que se hayan valorado en la aduana por el método del valor de transacción y que, a los efectos de la cuantificación del Impuesto sobre Sociedades (y, en general, de la imposición sobre la renta), deban valorarse por el precio de adquisición. Como excepciones debemos señalar aquellos casos en que:

- 1) o bien el adquirente-importador sea sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y carezca en España de un establecimiento permanente, cuando además su base imponible no se minore en el importe de sus adquisiciones;
- 2) o bien, no tributando el adquirente-importador por su renta en España, posteriormente retransmita las mercancías a un sujeto que sí lo haga.

La conexión existente, como ya adelantábamos, no es de identidad, sino que precisa de la práctica de ciertos ajustes para incluir una serie de elementos que se integran en el «valor de adquisición» pero no en el valor en aduana de las mercancías. En la medida en que puedan cuantificarse estos ajustes y los mismos resulten debidamente justificados, pensamos que será posible pasar de un valor al otro. En esta labor resultará de gran ayuda el hecho de que la base imponible del IVA a la importación se determina, a su vez, a partir del valor en aduana.

Mayores dificultades, en cambio, se advierten para sostener que exista una conexión entre el valor en aduana y el valor de adquisición cuando los métodos a aplicar, en uno y/o en otro caso no sean el del valor de transacción y su equivalente, el precio de adquisición. En estas situaciones la cone-

¹⁰⁶ Circolare núm. 9/2267, del 22 settembre 1980 (Direzione Generale Imposte Dirette, Cap. II, apartado 3).

xión se vuelve más tenue, exigiendo de ajustes cuya cuantificación no siempre será posible. A ello aún hay que añadir que conceder trascendencia a la valoración aduanera en las operaciones realizadas entre partes vinculadas obligaría a la Administración aduanera a tomar en consideración la repercusión que el valor en aduana por ella determinado deba tener en la cuantificación del Impuesto sobre Sociedades, forzando a la realización de tareas de comprobación más exhaustivas, no siempre posibles con los medios disponibles, y que en muchos casos deberán realizarse con posterioridad a la concesión del levante de las mercancías¹⁰⁷. Claro que esta dificultad puede obviarse, tal y como sugiere el modelo estadounidense, concediendo trascendencia a la valoración aduanera como límite para el sujeto pasivo, pero no para la Administración. El problema con esta concepción asimétrica es que genera la percepción (en buena medida justificada) de que estamos ante una norma injusta, dado que en definitiva no cabe responsabilizar al sujeto pasivo de las insuficiencias de la Administración para aplicar correctamente las normas.

Lo que el ordenamiento estadounidense nos revela es que la conexión entre el valor en aduana y el «valor de adquisición» sí puede ofrecernos resultados que, en determinados casos, pueden justificar el esfuerzo que representa el tránsito de uno al otro. Sin aceptar la asimetría que hemos apuntado, sí que nos parece que la conexión entre estos dos valores puede legítimamente ser esgrimida como argumento para hacer valer una determinada posición, sea la del importador, sea la de la Administración. Esto es, que la conexión entre las valoraciones actúe, no ya como límite normativo, sino como argumento dialéctico cuyo peso habrá de apreciar el juzgador, de modo que la justificación de la coherencia entre el valor en aduana y el valor de adquisición deberá ser atendida como alegación en favor de aquella valoración que la respete. De esta forma, *los elementos de coste que se encuentren comprendidos en el valor en aduana deberán, en principio, recibir esa misma valoración a los efectos de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades*. Puede percibirse, en este sentido, que tal alegación tendrá más peso cuando se realice por la Administración en aquellos casos –la inmensa mayoría– en los que el valor en aduana se haya liquidado a partir del valor declarado por el importador. Análogamente, la posición del sujeto pasivo será tanto más atendible cuando la Administración, al fijar el valor en aduana, se haya separado de lo declarado por él. Tanto en una situación como en otra estaremos ante un valor que la parte contraria ha defendido –y ha conseguido que prevalezca– en un momento anterior, de modo que la buena fe le impone la obligación de respetarlo.

El rechazo a la conexión entre ambas valoraciones estaba justificado bajo la vigencia del anterior sistema de valoración aduanera, la Definición del Valor

¹⁰⁷ Vid. MASUI, Yoshihiro: «What are the arguments for and against the use of uniform valuation rules for price adjustments?», op. cit., pg. 3. En general, tal y como el título indica, el autor nos ofrece un examen de los argumentos a favor y en contra de mantener la conexión entre el valor en aduana y el precio de transferencia.

de Bruselas (DVB). No puede ocultarse que, en ella, el mecanismo de los ajustes era una herramienta de manipulación al alza de las valoraciones utilizada por la Administración sin contar muchas veces con una justificación suficiente. Por eso no es de extrañar que la propia Administración no quisiera conceder trascendencia a lo que de arbitrario pudiera haber en tales ajustes cuando el importador pretendía que alcanzasen trascendencia en la aplicación del Impuesto sobre Sociedades¹⁰⁸. En definitiva, que la valoración aduanera durante la vigencia de la DVB quedó enturbiada por consideraciones proteccionistas en nuestro país, lo que desde luego no nos convertía en una excepción. Superada esa servidumbre de la valoración aduanera, objetivo fundamental del Código, en realidad su propia *raison d'être*, quizá sea ya el momento de admitir la existencia de una conexión entre el valor en aduana y el valor a efectos del cálculo del Impuesto sobre Sociedades para unas mismas mercancías¹⁰⁹. El tantas veces aludido Informe de la OCDE sobre precios de transferencia afirma que la cooperación entre la Administración aduanera y el resto de la Administración tributaria de un mismo país al evaluar los precios de transferencia es cada vez más común y que esto debiera ayudar a reducir el número de casos en los que las valoraciones aduaneras resultan inaceptables a los efectos de la aplicación de la imposición sobre la renta y viceversa (punto 1.67), a la vez que señala que el valor en aduana puede ser de utilidad a las administraciones nacionales para evaluar el carácter *arm's length* del precio de transferencia en una transacción entre partes vinculadas (punto 1.66).

De aceptarse, la conexión a que nos referimos debe ser, en principio, bidireccional. Así como el valor en aduana será un factor a tomar en consideración cuando se produzca la revisión del valor de adquisición, también la revisión del valor en aduana debe prestar atención, necesariamente, al valor que se utilice a efectos de la cuantificación del Impuesto sobre Sociedades. Al respecto, debe destacarse que el análisis de la contabilidad del importador es una herramienta fundamental en las labores de comprobación aduanera. A ello debemos añadir que la eventual revisión del valor de adquisición debe considerarse como argumento atendible en una posible ulterior revisión del valor en aduana. Este es el corolario lógico de la conexión que hemos intentado establecer, si bien la idea apuntada se enfrenta con una dificultad práctica a la que es necesario referirse. En efecto, la posibilidad

¹⁰⁸ Sin llegar a ser tan explícita, véase la Res. TEAC de 6 noviembre 1995. Es interesante apuntar, por otro lado, que el TEAC evita en esta resolución negar que pueda admitirse una relación entre el valor en aduana y el valor de las mercancías importadas a efectos del cálculo del IS («valor de adquisición»).

¹⁰⁹ En este sentido, Yoshihiro MASUI, desde una posición escéptica acerca de la conexión entre el valor en aduana y los precios de transferencia, no deja de reconocer que «en la medida en que se valora la misma transacción, hay un límite al grado de disparidad que puede presentar el rango de valores entre los diferentes impuestos» («What are the arguments in favor and against the use of uniform valuation rules for price adjustment?», IFA Congress, Seminar B, Cross border valuation for income tax, VAT and customs duties, New Delhi, 1997, pg. 2).

de revisar el valor en aduana precluye una vez transcurridos tres años contados a partir de la fecha de nacimiento de la deuda aduanera¹¹⁰, en tanto que la prescripción de la revisión del Impuesto sobre Sociedades se produce, salvo interrupciones posteriores, a los cuatro años desde la conclusión del período voluntario de liquidación, el cual es a su vez sensiblemente posterior al registro del valor de la importación como coste. Del juego de estos plazos resulta una asimetría que generalmente actuará en beneficio de la Administración (el importador que ve revisado a la baja el valor de adquisición, incrementando de esta forma la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no puede hacer valer este argumento para que se le minore de forma paralela el valor en aduana debido a que la liquidación aduanera ha devenido firme).

De la conexión existente entre ambas valoraciones puede inferirse una nueva consecuencia: la conveniencia de que exista una coordinación entre los órganos encargados de aplicarlas. Hemos apuntado que, a nuestro parecer, la falta de la misma es un factor explicativo de primer orden de los limitados efectos que la Sección 1059A del IRC ha tenido en las actuaciones inspectoras realizadas en los Estados Unidos. Las autoridades aduaneras se vieron en la necesidad de hacer llegar a los órganos representativos la urgencia de que se crearan vínculos que permitiesen el intercambio de información entre el Servicio Aduanero (*Customs Service*) y el resto de la Administración tributaria (*IRS*)¹¹¹. No es casualidad que en aquel país se hayan dado pasos importantes en este sentido en tiempo reciente. La Ley que introdujo el Tratado NAFTA en su ordenamiento contenía una disposición que no pasó desapercibida, en virtud de la cual se reconoce al Servicio Aduanero la posibilidad de obtener la información tributaria que solicite para la aplicación de las normas aduaneras¹¹². Se trata de un importante primer paso

¹¹⁰ En puridad tres años son el plazo de que la Administración dispone para comunicar al deudor el importe de los derechos contraídos, salvo que «la causa de que las autoridades aduaneras no hayan podido determinar el importe exacto de los derechos legalmente adeudados sea un acto perseguible judicialmente» (art. 221 CAC).

¹¹¹ Vid. «US Customs Service's ability to accurately determine the value of imported goods entering the US», *Hearing before the Subcommittee on oversight of the Committee on Ways and Means*, House of Representatives, 103rd Cong., First Session, 17 de junio de 1993.

¹¹² La disposición a la que nos referimos establece:

«Section 6103 (l) (14). **Disclosure of return information to United States Customs Service.** The secretary may, upon written request from the Commissioner of the United States Customs Service, disclose to officers and employees of the Department of the Treasury such return information with respect to taxes imposed by chapters 1 and 6 as the Secretary may prescribe by regulations, solely for the purpose of, and only to the extent necessary in:

(A) ascertaining the correctness of any entry in audits as provided for in Section 509 of the Tariff Act of 1930 (19 USC 1059) or

(B) other actions to recover any loss of revenue, or to collect duties, taxes and fees, determined to be due and owing pursuant to such audits»

(Añadido por P.L. 103-182, Sec. 522 (a), 1993).

El desarrollo reglamentario (todavía con carácter provisional) se encuentra en Sec. 301.6103 (l) (14)-1T, *Disclosure of return information to United States Customs Service (temporary)*, [TD 8527, 59 FR 11548, de 11 de marzo de 1994].

que, no puede desconocerse, implica el reconocimiento de la existencia de una fuerte interrelación entre los impuestos aduaneros y el resto del sistema tributario, ignorada durante largo tiempo por cuestiones históricas y organizativas, pero que hoy se hace imperioso reconocer, extrayendo las consecuencias oportunas.

En el ordenamiento comunitario la necesidad de encontrar fórmulas efectivas de engarce entendemos que es más acuciante. Con el poder normativo en manos de las instituciones comunitarias y la Comunidad como destinataria de los fondos recaudados, las administraciones nacionales, en quienes en definitiva descansa la desagradable misión de aplicar esas normas y de obtener la recaudación resultante, pueden sentirse poco motivadas en su labor, pudiendo llegar a plantearse situaciones en que los intereses respectivos sean divergentes¹¹³. En este marco, la existencia de una repercusión en el Impuesto sobre Sociedades, con las matizaciones que hemos expuesto, puede reforzar, al incentivarla, una actuación diligente por parte de los importadores, que evitarán las situaciones de infravaloración aduanera para impedir las consecuencias negativas que de ellas pudieran derivarse en el Impuesto sobre Sociedades¹¹⁴.

Al hilo de la cuestión relativa a la conexión entre el valor en aduana y el valor de adquisición, entendemos que sería erróneo extrapolar de ella que los elementos incluidos en el valor en aduana no pueden ocasionar la obtención de rentas gravadas en España por el Impuesto sobre Sociedades (IS) o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IR-NR).

Nos serviremos de un ejemplo para aclarar esta idea. Supongamos que se adquieren unas mercancías por valor de 10.000 u.m. y que además el comprador, como condición de la venta, debe satisfacer un canon relacionado con las mercancías importadas por importe de 2.000 u.m., el cual debe añadirse al precio para fijar el valor de transacción (12.000 u.m.).

Al respecto puede verse: NEVILLE, Mark K.: «IRS and Customs work together through information sharing», *Journal of International Taxation*, vol. 5, núm. 8, 1994; TURRO, John: «IRS issues rules for tax return disclosure to US Customs Service», *Tax Notes International*, vol. 8, núm. 15, 1994, pg. 976; del mismo autor: «Transfer Pricing wars: new rules allow disclosure of info to Customs», *Tax Notes*, vol. 63, núm. 3, 1994, pg. 273; CURRAN, Dennis J., GORDON, Richard A. y GAMBARDILLA, Domenick: «US interagency information-sharing on transfer prices and customs values», *The Tax Adviser*, vol. 25, 1994, pg. 684.

¹¹³ Por ejemplo, las autoridades nacionales pueden estimar que una aplicación laxa de las normas aduaneras puede atraer mayores flujos internacionales de mercancías, lo que genera una mayor actividad económica en su territorio, todo ello sin soportar un coste recaudatorio (el perjuicio lo sufrirán las arcas comunitarias). Al contrario, esa mayor actividad económica se traducirá en mayores ingresos para el fisco nacional.

¹¹⁴ Probablemente no es ajeno a estas consideraciones el Tribunal de Cuentas de la CE cuando en su Informe «sobre la valoración de mercancías importadas a efectos de aduana (valoración en aduana)», dice que «los distintos criterios y metodología deberán armonizarse para conseguir un enfoque verdaderamente homogéneo entre la imposición comunitaria de las importaciones y la imposición nacional de los beneficios de las empresas» (Informe Especial 23/2000, DOC núm. 84, de 14 de marzo de 2001, párrafo 70, pg. 9).

Lo que afirmamos es que, en el presente caso, el hecho de que el canon se integre en el valor en aduana no excluye que ese canon pueda a su vez ser considerado como una fuente de renta gravada en España, por mucho que su importe se haya incluido en un impuesto que grava las importaciones.

Las reglas de localización de la obtención de renta no tienen por qué coincidir (y de hecho, no coinciden en algunos casos) con las reglas que determinan qué elementos se han de incluir en el valor de las mercancías importadas a efectos de la valoración aduanera. No en vano, y aunque pueda resultar llamativo, los derechos de aduana gravan también elementos que no necesariamente habrán sido «importados», esto es, los derechos de aduana pueden gravar elementos producidos en el propio país de importación, como puede ocurrir con:

- Cánones y derechos de licencia satisfechos, como condición de la venta de las mercancías importadas, tanto si el perceptor del canon es residente como si no lo es¹¹⁵.

- En general, los importes satisfechos por intangibles cuya adquisición haya constituido una condición de la venta de las mercancías importadas (como, por ejemplo, el pago en concepto de garantía técnica de las mercancías), si el perceptor es residente en España, cuenta en España con un establecimiento permanente o su sujeción resulta de lo dispuesto en el artículo 12 Ley 41/1998, del IR-NR.

- Aportaciones realizadas por el comprador, directa o indirectamente, al vendedor gratuitamente o por precio reducido para que se utilice en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas de:

- a) materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;

- b) las herramientas, matrices y moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;

- c) los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas

- Comisiones de venta y de corretaje.

- Coste del seguro del transporte.

Siendo esto así, parece claro que la inclusión de un elemento (por ejemplo, de un canon) en el valor en aduana, no impide que la renta percibida por el sujeto que lo suministra pueda localizarse en el país (o territorio) de importación, a pesar que el hecho imponible de los impuestos aduaneros sea la «importación» de mercancías. Sostener lo contrario —lo que ha dado lugar en nuestro país al planteamiento de un buen número de controver-

¹¹⁵ Véase el art. 12.1 e) Ley 41/1998. En este sentido se pronuncia la Res. TEAC de 29 mayo 1998 (JT 1998, 1400), que observa que los criterios de sometimiento a gravamen entre los distintos tributos no tienen por qué ser concordantes (F. 6º).

sias, a las cuales los tribunales han dado adecuada respuesta¹¹⁶— sería una simplificación que supondría desconocer la complejidad que la valoración aduanera adquiere en la actualidad, especialmente en relación con los intangibles relacionados con las mercancías importadas¹¹⁷.

Pero es que, además, en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IR-NR) se someten a gravamen prestaciones realizadas fuera de nuestro territorio que, ello no obstante, se califican como obtención de renta en España. En lo que aquí nos interesa esto ocurre, en particular, respecto de las prestaciones de servicios utilizadas en territorio español [artículo 12.1 b).b') LIR-NR] y respecto de los cánones [artículo 12.1 e) LIR-NR]. Si unas u otros han constituido una condición de la venta de las mercancías importadas podrían muy bien integrarse en el valor en aduana de las mercancías importadas y, simultáneamente, ser consideradas por el IR-NR prestaciones que determinan la obtención de renta en España¹¹⁸.

En definitiva, aunque abogamos por la existencia de una *conexión entre las valoraciones* en ambos impuestos, queremos que quede bien claro que la cuestión de la *valoración es distinta de* (y no prejuzga) la *localización de la fuente de renta*. El problema es que, en la anterior regulación del Impuesto sobre Sociedades, el propio ordenamiento fue víctima de esta confusión, como evidencia la lectura del artículo 334 del antiguo RIS¹¹⁹, cuyo apartado 1 decía: «1. No tendrán la calificación de rentas obtenidas en España:... b) Las que se refieran a operaciones de tráfico mercantil internacional de la Entidad residente

¹¹⁶ Véanse las Sentencias de la AN de 17 enero 1995 (JT 1995, 3), 1 junio 1995 (JT 1995, 724), 31 octubre 1995 (JT 1995, 1368), 5 diciembre 1995 (JT 1995, 1526), 30 abril 1996 (JT 1996, 567), 2 julio 1996 (JT 1996, 998), 22 noviembre 1996 (JT 1996, 1566); y las Res. del TEAC 27 mayo 1992 (JT 1992, 100), 1 julio 1992 (JT 1992, 334) y 20 noviembre 1996 (JT 1996, 1669).

¹¹⁷ Por otro lado puede producirse una situación curiosa, de signo contrario a la que observábamos en párrafos precedentes, en el caso de aportaciones efectuadas por el comprador al vendedor gratuitamente o por precio reducido para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas consistentes en ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, croquis, diseños y planos, cuando estos trabajos se realicen en otro país de la Comunidad (dentro del territorio aduanero de la Comunidad). Aquí las normas aduaneras no incluirán el coste de estos elementos en el valor en aduana [véase el art. 8.1 b).iv) del Código de la OMC y el art. 32.1 b).iv) del CAC], y en cambio estamos ante una renta obtenida fuera de España (se habrá obtenido en ese otro Estado comunitario). En definitiva, estamos ante un elemento que no forma parte del valor en aduana y que puede no obstante generar una renta que, a efectos de la imposición sobre la renta, se localiza fuera de España.

¹¹⁸ Véase, en este sentido, la Res. TEAC de 29 mayo 1998 (JT 1998, 1400) que resuelve un supuesto en el que un pago por canon se integra en el valor en aduana y, simultáneamente, grava la obtención de renta que el cobro del canon supone para la sociedad no residente (en el momento de producirse los hechos, se sometía a tributación por el IS por obligación real).

¹¹⁹ Real Decreto 2631/1982, de 15 octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 21 a 27 de octubre). La redacción del art. 334 que reproducimos fue introducida por el RD 2631/1982, de 15 octubre, entrando en vigor para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1983.

pagadora, realizadas en el extranjero por Entidades no residentes en territorio español», precisando más adelante, en su apartado 2, que: «2. Se entiende incluidos en lo dispuesto en la letra b) del apartado anterior: a) Las importaciones de mercancías, sin que se consideren tales aquellas en que el valor inmaterial incorporado exceda al valor declarado a efectos de su despacho en Aduana». De esta forma, y a «sensu contrario» de lo dispuesto en la letra a) del apartado 2, la renta derivada de los elementos incluidos en el valor en aduana (comprendiendo también a los elementos inmateriales) debía considerarse como no obtenida en España siempre que el valor inmaterial incorporado no excediera «al valor declarado a efectos de su despacho en Aduana»¹²⁰. Precisamente esta circunstancia alentó la inclusión en el valor en aduana de elementos que en realidad carecían de relación con las mercancías importadas, en la esperanza de poder beneficiarse de lo dispuesto en este precepto¹²¹.

En la actualidad es el artículo 12 de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el que se ocupa de delimitar qué rentas se entienden obtenidas en territorio español. Aunque la letra a) de su apartado 3 excluye de la consideración como obtenidos en España los rendimientos

¹²⁰ Vid. en este sentido GONZÁLEZ POVEDA, V.: *Tributación de no residentes*. La Ley, 1989, pg. 136. Aunque pareciera en principio que estos elementos inmateriales incluidos en el valor en aduana hubieran de quedar no sujetos salvo que cupiese su inclusión en los arts. 4.1 b) y 7 de la antigua LIS, el autor reconoce que esta solución era muy discutible (vid. sus observaciones respecto a los cánones incluidos en el valor en aduana, pgs. 256-258).

En el Considerando 7º de su Res. 30 marzo 1989, el TEAC sostuvo que «una interpretación "a contrario sensu" -del art. 334.2 a) RIS- iría más allá de sus propios términos si se pretendiera excluir de gravamen el valor inmaterial incorporado al valor en aduana, no pudiendo, evidentemente, el Reglamento excluir de gravamen lo que claramente está sujeto en la Ley del Impuesto».

En la Res. TEAC de 30 abril 1996 (JT 1996, 567) se realiza una interpretación muy restrictiva y, a nuestro parecer, injustificada de este precepto, con afirmaciones tales como que «la fijación del valor de la mercancía en aduana es *meramente convencional* y sólo afecta a la liquidación (...) de los correspondientes derechos arancelarios y tributos conexos». Nos parecen aseveraciones vacuas: no entendemos qué quiere significar el TEAC calificando al valor en aduana de «meramente convencional» y, respecto a la eficacia de la determinación de ese valor en el Impuesto sobre Sociedades, la misma no se deriva del derecho aduanero, sino del art. 334 del entonces vigente RIS.

En una línea similar, las Res. 27 mayo 1992 (JT 1992, 100) y 1 julio 1992 (JT 1992, 334), al justificar que no procede la exclusión de la base imponible de aquellos servicios que se incorporaron al valor en aduana, argumenta que la norma contable ordena su inclusión en el valor de adquisición de las mercancías, lo cual, siendo verdad, no vemos qué trascendencia pueda tener respecto a la cuestión debatida. El art. 334 no se refería en absoluto a ninguna norma contable: decía sencillamente que los elementos gravados por el valor en aduana se consideraban no sujetos en el Impuesto sobre Sociedades español.

La Res. TEAC de 10 febrero 2000 (JT 2000, 894), adoptando el criterio que mantene-mos aquí, sostiene que el pago por un canon a una sociedad no residente no debe quedar sujeto en España por aplicación del art. 334 RIS, dado que el canon forma parte del valor en aduana.

¹²¹ Véanse a este respecto, por ejemplo, las Sentencias de la AN de 12 noviembre 1996 (JT 1996, 1566), 5 diciembre 1995 (JT 1995, 1526) y 31 octubre 1995 (JT 1995, 1368).

satisfechos «por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en las mismas y otros gastos accesorios y conexos», la Ley ha evitado hacer referencia expresa a los elementos que se incluyan en el valor en aduana. A la vista de las consideraciones que hemos realizado, entendemos correcto este proceder.

La diferenciación de estas dos cuestiones (valoración, por un lado, y localización de la renta, por otro) nos parece que puede ser de utilidad a la hora de ayudarnos a despejar los recelos frente a la existencia de una conexión entre las dos valoraciones, conexión cuyas implicaciones no pueden ser extralimitadas. Especialmente importante resulta esta precisión cuando se pone en relación con las transacciones entre partes vinculadas, puesto que restringe de forma considerable la eficacia que de otro modo pudiera adquirir una estrategia de manipulación de los valores con vistas a afectar, por esta vía, a la imposición sobre la renta. Y es que una cosa sería que se lograra afectar a la valoración de las mercancías y otra distinta que con ello se consiguiese efectivamente deslocalizar la renta que, conforme a la normativa del Impuesto de Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se entiende obtenida en el país de importación.