

NUEVOS ELEMENTOS ACERCA DE LAS RELACIONES ENTRE EL VALOR EN ADUANA Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

NEW ELEMENTS REGARDING THE CONNECTION BETWEEN CUSTOMS VALUATION AND THE INCOME TAX

SANTIAGO IBÁÑEZ MARSILLA¹

Resumen

Las normas de valoración aduanera y las que ordenan la valoración de las mercancías importadas a efectos de determinar el resultado de los operadores económicos en el marco del Impuesto sobre Sociedades presentan una estrecha similitud, por lo que parece razonable que los resultados que unas y otras arrojen deban ser, en principio, equivalentes. Cuando esa conexión entra en contacto con el principio de buena fe y la doctrina de los actos propios, su trascendencia jurídica cobra un nuevo vigor.

Palabras clave

Derechos de Aduana - Valor en aduana – Impuesto sobre Sociedades - Precios de transferencia – Actos propios

Abstract

Customs valuation rules and the rules that apply to determine the value or inventory cost of goods imported for income tax purposes are very similar. Therefore, it seems reasonable to expect that such rules result in comparable values. When the connection between these two sets of valuation rules is examined taking into account the principle according to which nobody should be allowed to act against its previous acts (estoppel), its relevance is highlighted.

Key Words

Customs Duties - Customs value – Income Tax - Transfer Pricing – Estoppel.

1 Profesor Titular, Universidad de Valencia. Miembro del equipo de investigación del proyecto I+D DER2009-13199 que cuenta con financiación del Ministerio de Ciencia e Innovación.

NUEVOS ELEMENTOS ACERCA DE LAS RELACIONES ENTRE EL VALOR EN ADUANA Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. Una controversia como punto de partida

La sentencia del Tribunal Supremo español (en lo sucesivo TS) de 30 de noviembre de 2009² nos ofrece ocasión para reflexionar acerca de las relaciones entre el valor en aduana y el valor de los productos importados a efectos del cálculo del beneficio gravado por el Impuesto sobre Sociedades. En particular, esta sentencia afronta una cuestión de indudable trascendencia práctica, a saber: ¿puede la Administración separarse del valor, previamente determinado por ella para unas mercancías a efectos aduaneros, al determinar el beneficio gravable en el Impuesto sobre Sociedades?

Los elementos fácticos del supuesto sobre el que se pronuncia esta sentencia los podemos describir como sigue: el recurrente es una empresa que firmó en conformidad un acta por la que se regularizaban los derechos de aduana. En el acta, la Administración determinó un valor en aduana distinto al declarado. Posteriormente, la Administración comprueba la declaración del Impuesto sobre Sociedades de esa empresa y pretende su regularización en la medida en que considera que se han imputado unos costes por concepto de adquisición de las mercancías importadas que son improcedentes por excesivos. La empresa se opone al considerar que se ha limitado a reflejar los valores determinados por la Administración para efectos aduaneros. Ante esta alegación la Administración responde que la valoración aduanera no es determinante para el Impuesto sobre Sociedades, en el seno del cual debe atenderse a su propia normativa tratándose, además, de un supuesto de transacciones entre partes vinculadas, materia sobre la cual el Impuesto sobre Sociedades tiene reglas propias.

Antes de avanzar, interesa poner de relieve que las importaciones a las que se refiere el asunto planteado se realizaron entre el 1 de mayo de

2 Sentencia del Tribunal Supremo (sala de lo contencioso) de 30 de noviembre de 2009, Id Cendoj 28079130022009101067.

1987 y noviembre de 1989. Se discute la liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio de 1989, que debe determinarse aplicando las disposiciones de la Ley 61 de 1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), desarrollada por el Reglamento aprobado por Real Decreto 2631 de 1982, de 15 de octubre (RIS). Por tanto, los hechos controvertidos se examinan a la luz de una normativa del Impuesto sobre Sociedades que ya no se encuentra vigente (Ley 61/1978 y Real Decreto 2631/1982), siendo en la actualidad esta materia regulada por las disposiciones del Real Decreto Legislativo 4 de 2004, de 5 de marzo, y del Real Decreto 1777 de 2004, de 30 de julio.

Pues bien, hecha esta precisión, las normas relevantes al asunto que nos ocupa eran el artículo 16.3 de la Ley 61 de 1978, que ordenaba que las operaciones realizadas entre partes vinculadas debían valorarse de conformidad “con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes”, y los artículos 39.1, 168.1.(a) y 168.2, 169.1.(b), (d) y (g) del Real Decreto 1777 de 2004. La norma reglamentaria (art. 39.1) reiteraba la regla general de valoración establecida en la Ley y disponía la utilización de medios indiciarios para la valoración de la base imponible en estas situaciones (168.1.a), ordenando al Inspector actuario adjuntar al acta incoada “informe razonado en relación con los siguientes extremos: a) Causa de la aplicación de los métodos indiciarios; b) situación de la contabilidad del sujeto pasivo; c) justificación del método indiciario adoptado; d) exposición pormenorizada de los cálculos y módulos utilizados” (168.2). Por lo que hace a los aludidos métodos indiciarios, estos se regulaban en el artículo 169.1 y, entre los que se allí establecían, a los efectos de nuestra discusión, eran relevantes los de las letras (b) “precios aplicados en operaciones similares en la misma época o aproximada, teniendo en cuenta la relación comercial entre Empresas o personas no vinculadas”; (d) “Valor asignado a efectos de otro tributo”, y (g) “Margen comercial habitual en operaciones similares”.

La Inspección determinó el valor de transacción de las mercancías partiendo del precio al que la empresa importadora revendía la mercancía a terceros no vinculados y deduciendo de este precio un “margen comercial

razonable”. Se trata, en definitiva, de una versión sui géneris del método al que se refería la letra (g) del artículo 169.1 del RIS vigente en aquel momento (“margen comercial habitual en operaciones similares”), aunque tomando como punto de partida el precio de reventa, y determinando un margen para el contribuyente (no para quien transmitió al contribuyente). La metodología utilizada por la Inspección se ajusta de forma más clara al “método del precio de reventa” que se regula en la letra (c) del artículo 16.4.1 del actualmente vigente RDLeg. 4 de 2004.

Como elementos fácticos adicionales, interesa destacar que la empresa recurrente fabricaba el producto que posteriormente comenzó a importar —a un coste inferior al valor determinado posteriormente para las importaciones—, y que el precio al que valoraba las importaciones era superior al del mercado. Además, las sociedades extranjeras vinculadas con la empresa recurrente —que le vendían el producto que la recurrente importaba— gozaban de una exención por diez años en el Impuesto sobre Sociedades, por lo que la fijación de un valor elevado para el producto importado determinaba una menor tributación conjunta (minoraba el beneficio en España y no entrañaba costes fiscales a las sociedades extranjeras vendedoras). Estamos, en definitiva, ante un escenario típico de aprovechamiento de los precios de transferencia para minorar el coste fiscal.

2. La decisión del Tribunal Supremo

Un elemento clave para decidir en este asunto estriba en determinar si el valor en aduana de las mercancías y el precio de transferencia de esas mismas constituyen valores que respondan a regulaciones divergentes o si, por el contrario, se trata de valores determinados a partir de normas fundamentalmente coincidentes y, por consiguiente, deben guardar entre sí cierta conexión. La Inspección había argumentado, al liquidar por el Impuesto sobre Sociedades, que cada tributo era regulado por normas dispares, por lo que las valoraciones resultantes no tenían por qué ser necesariamente coincidentes. El Tribunal Económico Administrativo Central (órgano de revisión en vía administrativa previa a la

jurisdiccional) omitió pronunciarse sobre esta cuestión, en tanto que la Audiencia Nacional, en la sentencia que se recurre, compartió la apreciación de la Inspección³. La sentencia de la Audiencia Nacional es una de esas que exhibe una redacción confusa, fruto de la atropellada reproducción de párrafos de diversa procedencia. Criticable asimismo es que, tras aludir al Acuerdo de Valoración del GATT y a los reglamentos comunitarios, plantee la discusión jurídica a partir de las “normas” de valoración aduanera de la circular 931/85⁴. Por lo que hace al fondo de su argumentación, observa que el valor en aduana se basa, cuando se aplica el método del valor de transacción, en el precio pagado o por pagar por las mercancías, sobre el cual deben practicarse una serie de ajustes. Omite mencionar que, para que resulte aplicable este método, el precio pactado por las partes no debe haberse visto influido por la existencia de vinculación entre ellas. De forma precipitada asevera que “En consecuencia, el ‘valor en aduana’ es el resultado del ‘valor de transacción ajustado’ a los términos del citado precepto”. El valor en aduana sólo será el “valor de transacción ajustado” cuando el método empleado sea el del valor de transacción, pero las normas comunitarias establecen métodos alternativos de valoración. Estos métodos de valoración alternativos se aplicarán, en particular, cuando la existencia de vinculación entre las partes haya tenido influencia en el precio. Hacemos hincapié en estas imprecisiones porque dan la impresión de que la valoración aduanera se concibe como vinculada al precio y que, a lo sumo, sobre él pueden practicarse ajustes, pero que cuando el precio

3 Sentencia de la Audiencia Nacional del 6 de febrero de 2003, Sección Segunda, recurso 468/2000.

4 Al margen de la inversión de la jerarquía de fuentes en que incurre este proceder, conviene poner de relieve que la Constitución española únicamente atribuye de forma expresa potestad reglamentaria al Gobierno (art. 97), de manera que los órganos inferiores deben recibir la atribución expresa y precisa de potestad reglamentaria para que su voluntad produzca efectos *erga omnes*. No es el caso de la Circular 931/85, que en consecuencia sólo puede obligar a los funcionarios dependientes de la autoridad que la dictó (principio de jerarquía en la actuación de la Administración pública, art. 103), pero no a los ciudadanos ni al poder judicial. A lo anterior aún cabe añadir que el artículo 31.3 de la Constitución española establece el principio de legalidad en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público, lo que implica que los elementos esenciales de los tributos (como es el caso de la base imponible) deben regularse por ley.

queda influido por la existencia de relación entre las partes, las normas de valoración aduanera carecen de los instrumentos para determinar un valor de mercado.

A partir de ahí, la sentencia de la Audiencia Nacional destaca la diferencia de hechos imponible de ambos impuestos para fundamentar que estamos ante un supuesto de estanqueidad de las valoraciones, es decir, que la determinación del valor a efectos de un impuesto no condiciona la determinación que pueda hacerse a efectos de otro impuesto distinto. Pero creemos que no debiera ser la configuración del hecho imponible, sino las reglas que ordenan la valoración, lo que debe tomarse en consideración para decidir si el valor determinado a efectos de un impuesto debe alcanzar relevancia para el cálculo de otro.

El Tribunal Supremo, por el contrario, se pronuncia decididamente por la coincidencia entre la regulación de las normas de valoración aduanera y las normas sobre precios de transferencia de la Ley 61 de 1978, concluyendo que:

Ambo bloques normativos, cuando se trata de operaciones entre partes vinculadas, conducen al mismo puerto, pues, por uno u otro cauce, quieren que el montante de la operación se determine en función a los precios normales en un entorno competitivo. Las reflexiones anteriores evidencian que en los dos supuestos (renta de aduanas cuando no se acepta el valor declarado e impuesto sobre sociedades para precios de transferencias) el legislador quiso que la transacción se valorase conforme al valor corriente en el mercado entre operadores independientes o, si se quiere, no vinculados.

Si la regulación de las reglas de valoración en ambos tributos —Derechos de aduana a la importación e Impuesto sobre Sociedades— es fundamentalmente coincidente, la Administración hubiera debido valorar las mercancías conforme a lo dispuesto en la letra (d) del artículo 169.1 del entonces vigente RIS (“valor asignado a efectos de otro tributo”). Y ello porque, si bien el referido artículo 169 no predeterminaba qué método debía utilizar la Administración en cada caso, esa elección por parte de la Administración queda predeterminada cuando ella ya ha verificado, a

efectos de otro tributo, el valor de esos mismos bienes, en virtud del principio jurídico conforme al cual nadie puede actuar en contra de sus propios actos. En palabras del Tribunal Supremo:

Así las cosas, principios básicos de nuestro sistema jurídico, como el de que nadie —tampoco la Administración— puede ir contra sus propios actos, de modo que conducido de una determinada manera su autor crea en los destinatarios una suerte de confianza de que no lo hará en el futuro contradiciéndose, reflexión que trae a primer plano la idea fundamental de la seguridad jurídica (*artículo 9.3* de la Constitución), apuntalan la tesis de —la recurrente—, pues no resulta admisible que la Hacienda tase el contenido de un mismo negocio de forma divergente según el tributo de que se trate cuando las normativas aplicables piden en ambos casos la aplicación de los mismos parámetros de valoración.

Por tanto, la decisión del Tribunal Supremo se articula alrededor de dos ideas fundamentales:

1. Las normas de valoración aduanera y las normas sobre precios de transferencia en la Ley 61 de 1978 son fundamentalmente coincidentes.
2. Atendido lo anterior, si la Administración ha determinado el valor en aduana para unos bienes, el principio jurídico que impide ir contra los propios actos exige que aplique después ese mismo valor a la hora de determinar el precio de transferencia de los bienes importados en el Impuesto sobre Sociedades.

3. Implicaciones de la sentencia del TS bajo la actual regulación del Impuesto sobre Sociedades

Debemos comenzar por reconocer que compartimos el criterio del TS en la sentencia a la que venimos refiriéndonos. Hemos defendido la existencia de una coincidencia fundamental entre las reglas de valoración aduanera y las reglas de valoración del Impuesto sobre Sociedades, también en los supuestos de operaciones vinculadas⁵. Nos parece que esa co-

5 Véase Ibáñez Marsilla, S., “La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre Sociedades. Especial referencia al ‘transfer pricing’”, *Civitas, REDF*, 113, 2002, pp. 47-98.

incidencia fundamental entre las respectivas regulaciones no puede ser desconocida por ninguna de las dos partes —Administración y obligados tributarios—, debiendo extraer de la misma las consecuencias jurídicas correspondientes, como hace el TS en esta sentencia.

Con todo, la primera idea que nos gustaría destacar consiste en que sería erróneo concluir que la doctrina del Tribunal Supremo permita afirmar, de forma genérica y sin matices, que la Administración deba aplicar a efectos del Impuesto sobre Sociedades el valor que se haya determinado a efectos de la valoración aduanera. Esa conclusión no cabe extraerla de la sentencia del Tribunal Supremo, y tampoco la compartimos.

Para avanzar en nuestro análisis, retomaremos las dos ideas clave que hemos identificado en la decisión del TS, a fin de profundizar en cada una de ellas. La primera de esas ideas es la relativa a la coincidencia entre las normas de valoración aduanera y las normas sobre precios de transferencia del Impuesto sobre Sociedades. Cuando la analizamos en profundidad a la luz de la normativa vigente (Real Decreto Legislativo 4 de 2004, de 5 de marzo, en lo sucesivo LIS, y Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en lo sucesivo RIS) descubrimos que nos enfrentamos a una cuestión harto compleja. Excede del propósito de este estudio detenernos en el detalle de los resultados de ese análisis (véase el artículo citado en la nota 5 a pie anterior), pero podemos ofrecer a modo de síntesis sus conclusiones. En este sentido, si bien las normas de valoración aduanera y las normas de valoración de las mercancías del Impuesto sobre Sociedades son fundamentalmente coincidentes, existen diferencias de detalle que pueden alcanzar relevancia en determinados supuestos. En particular, tratándose de transacciones entre partes vinculadas, cabe apreciar una gran coincidencia de detalle entre diversos métodos regulados por el Impuesto sobre Sociedades y los métodos de valoración aduanera, según esquematizamos en el siguiente cuadro de correspondencia:

Tabla de equivalencia entre métodos de precios de transferencia del IS y métodos de valoración aduanera	
Impuesto sobre Sociedades	Valoración aduanera
Método del “precio libre comparable”	Métodos del “valor de transacción de mercancías idénticas” y “de mercancías similares”
Método del “precio de reventa”	Método del “valor deductivo”
Método del “coste incrementado”	Método del “valor reconstruido”

Ahora bien, cuando los métodos anteriores no permiten determinar el valor de las mercancías, las normas de valoración aduanera ordenan volver sobre ellos con “flexibilidad razonable” a fin de hacer posible la valoración, estableciendo una serie de límites específicos a lo que puede constituir una “flexibilidad razonable”. Por el contrario, la normativa del Impuesto sobre Sociedades regula dos métodos adicionales (“método de la distribución del resultado” y “método del margen neto del conjunto de operaciones”), los cuales carecen por tanto de un equivalente en las normas de valoración aduanera. Estos métodos se aplicarán “cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores”. Cuando este sea el caso, no podrá establecerse una conexión entre el valor en aduana y el precio de transferencia para unas mismas mercancías.

Aún cuando se apliquen los métodos de valoración equivalentes (los recogidos en la tabla), existen algunas diferencias de detalle entre ellos. Con carácter general, ha de señalarse que los métodos de valoración aduanera guardan entre sí un orden jerárquico, de manera que sólo puede pasarse al siguiente método cuando sea imposible aplicar el anterior. En cambio, los métodos del IS no guardan entre sí una relación jerárquica, y la aplicación de uno u otro dependerá del “análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables”⁶.

⁶ Artículo 16.5 RIS.

Hecha esta primera observación, presentamos a continuación una síntesis de esas diferencias en los cuadros que siguen⁷:

<p>Impuesto sobre Sociedades Método del “precio libre comparable”</p>	<p>Valoración aduanera Métodos del “valor de transacción de mercancías idénticas” y “de mercancías similares”</p>
<ul style="list-style-type: none"> • No establece una preferencia explícita entre mercancías idénticas o similares para determinar el “precio libre comparable”, aunque cabe suponer que se preferirá la comparación con mercancías idénticas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Regula dos métodos de valor de transacción distintos: el de mercancías idénticas y el de mercancías similares, y sólo puede acudir al segundo cuando no pueda aplicarse el primero (orden jerárquico entre ellos).
<ul style="list-style-type: none"> • No es imprescindible que los bienes de la transacción comparable se hayan producido en el mismo país que los de la operación que se valora. 	<ul style="list-style-type: none"> • Los bienes deben haberse producido en el mismo país para que la transacción sea comparable.
<ul style="list-style-type: none"> • Las operaciones que sirven de comparable pueden ser del mismo vendedor o de otro operador. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se debe dar preferencia a ventas realizadas por el mismo vendedor (“comparables internos”).
<ul style="list-style-type: none"> • Los ajustes entre el precio comparable y el precio de transferencia que se intenta determinar se basan en un análisis de las funciones desempeñadas, los riesgos asumidos y los activos utilizados. 	<ul style="list-style-type: none"> • Se restringen los conceptos de ajuste que se admiten por las diferencias entre la transacción de mercancías idénticas o similares y la que se valora (sólo se admiten ajustes por diferencias en el nivel comercial, cantidad y gastos de transporte).

7 Puede verse un análisis más amplio de las diferencias entre los respectivos métodos de valoración en Ibáñez Marsilla, “La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre Sociedades...”, ob. cit.; en Jovanovich, Martin, *Customs valuation and transfer pricing*, Kluwer Law International, London, 2002. Una exposición concisa y detallada puede verse en Maisto, Giuglema, “Cross border valuation for Income Tax, Customs duties and VAT”, *IBFD Bulletin*, marzo de 2001, pp. 107-113.

<ul style="list-style-type: none"> • La Administración tomará como transacción comparable una acaecida en su propia jurisdicción. 	<ul style="list-style-type: none"> • La transacción que se toma como comparable puede haberse realizado en cualquier lugar del Territorio Aduanero Comunitario (TAC), por tanto en un país distinto de aquél en el que se produce la importación.
<ul style="list-style-type: none"> • Operaciones con divisa extranjera: se aplicará el tipo de cambio de contado del momento en que se produzca la transacción (cuando se cumplan las reglas para su reconocimiento, apartado 1.1 de la Norma de Registro y Valoración 11ª del PGC2007). 	<ul style="list-style-type: none"> • Tipo de cambio: el vigente en el momento de presentar la declaración aduanera.
<ul style="list-style-type: none"> • Tiempo para establecer que una transacción es comparable: momento de la venta. 	<ul style="list-style-type: none"> • Tiempo para establecer que una transacción es comparable: momento de la exportación.
<ul style="list-style-type: none"> • Si se detectan varias transacciones comparables no se establece cuál de ellas tiene preferencia. 	<ul style="list-style-type: none"> • Si se detectan varias transacciones comparables, debe tomarse la de valor más bajo.

Impuesto sobre Sociedades Método del “precio de reventa”	Valoración aduanera Métodos del “valor deductivo”
<ul style="list-style-type: none"> • No se establece expresamente un límite temporal para que se produzca la reventa que sirve de base de cálculo, aunque las directrices de la OCDE recomiendan que el lapso de tiempo sea mínimo. 	<ul style="list-style-type: none"> • La reventa debe producirse dentro de los 90 días a contar desde la importación. Si en ese plazo no se revenden las mercancías importadas, se puede tomar el precio de reventa de mercancías idénticas o similares.
<ul style="list-style-type: none"> • No se establece una regla expresa que ordene cómo actuar cuando se registren varios precios de reventa. 	<ul style="list-style-type: none"> • Cuando existan varias reventas, debe tomarse como referente el precio unitario al que se vende la mayor cantidad de mercancías, no un precio promedio (valor estadístico “moda”).

<ul style="list-style-type: none"> • El margen de beneficio se determina a partir de la función realizada, teniendo en cuenta el inmovilizado implicado y los riesgos asumidos. 	<ul style="list-style-type: none"> • El margen de beneficio, de forma conjunta con los gastos generales, se determina por referencia al que sea “habitual” en ventas en el territorio de importación de mercancías importadas de la misma especie y clase.
<ul style="list-style-type: none"> • No se deducen los gastos de transporte y conexos tras la entrada de las mercancías en la Comunidad. 	<ul style="list-style-type: none"> • Deben deducirse los gastos de transporte y conexos tras la entrada de las mercancías en la Comunidad.

Impuesto sobre Sociedades Método del “coste incrementado”	Valoración aduanera Método del “valor reconstruido”
<ul style="list-style-type: none"> • El beneficio del productor se analiza separadamente de sus gastos generales. 	<ul style="list-style-type: none"> • Calcula de forma conjunta los gastos generales y el beneficio del productor del tercer país.

Algunas de las diferencias que hemos señalado entre los métodos examinados pueden salvarse determinando en qué medida inciden en las respectivas valoraciones, es decir, mediante ajustes. Así ocurrirá, por ejemplo, respecto a la diferencia al establecer el momento relevante para decidir el tipo de cambio aplicable, lo que puede conducir a adoptar tipos de cambio diferentes. Ahora bien, algunas de estas diferencias en los respectivos métodos pueden determinar resultados que no sean comparables, de modo que ya no podremos fijar la equivalencia entre un valor y otro mediante un ajuste. Ello puede ocurrir, por ejemplo, si hay una importante oscilación de precios entre el momento de la exportación de las mercancías y el momento de la venta, y se aplica el método del precio libre comparable en el IS —que toma como referente un precio registrado en el momento de la venta— y el método del valor de transacción de mercancías idénticas a efectos aduaneros —que toma como referente un precio registrado en el momento de la exportación—. Si este es el caso, la conexión entre el valor en aduana y el precio de transferencia queda rota,

por lo que podemos enfrentarnos a valores diferentes para unas mismas mercancías que son el resultado de aplicar dos normas divergentes.

A modo de conclusión en este punto, podemos señalar que los métodos de valoración aduanera y los métodos de determinación de precios de transferencia son fundamentalmente coincidentes. No obstante, cabe apreciar entre ellos diferencias de detalle que, en algunos casos, deberán salvarse mediante el cálculo de ajustes que cuantifiquen el impacto de esas diferencias normativas sobre las mercancías que se van a valorar, pero que en otros casos deberán hacernos reconocer que la conexión entre ambos valores ya no puede seguir manteniéndose. En particular, esta conexión queda completamente rota cuando, en el marco del Impuesto sobre Sociedades, debe recurrirse a los métodos “de la distribución del resultado” y “del margen neto del conjunto de operaciones”. Pasamos ahora a profundizar en la segunda de las ideas clave en la decisión del Tribunal Supremo, a saber: el principio jurídico que impide ir contra los propios actos. En el asunto enjuiciado, la Administración había regularizado el valor en aduana declarado por la recurrente, es decir, se había separado del valor declarado y había determinado de forma expresa un valor distinto. Por ello, por elemental aplicación del imperativo de la buena fe, debía quedar sujeta a ese valor a efectos de otro tributo —el Impuesto de Sociedades— que configura una regla de valoración equivalente.

Cuando tratamos de determinar el alcance de esta doctrina surge una cuestión de gran relevancia, y es que debe recordarse que los tributos aduaneros son de liquidación administrativa. Ciertamente, el modelo de declaración aduanera —el DUA— incluye manifestaciones sobre los elementos de cuantificación del tributo e incluso una cuantificación del mismo, aproximándose así a la figura de las autoliquidaciones que son la forma normal de gestión de los impuestos estatales. Ahora bien, en todo caso, la liquidación en materia aduanera va a ser administrativa, teniendo la cuantificación del declarante mero carácter “indicativo”, de ahí que no podamos hablar en puridad de una “autoliquidación”. Entre otras cosas, esta diferencia explica que el declarante no efectúe el ingreso a la par que presenta su declaración, pues habrá de esperar a que la Administración liquide el tributo. El esquema se complica porque la liquidación administrativa puede ser meramente presunta, en la medida en que la

concesión del levante sin que la Administración comunique su liquidación constituye indicación suficiente de que esta dicta una liquidación presunta cuyo contenido es coincidente con el cálculo “indicativo” del tributo formulado por el declarante en el DUA⁸. Así las cosas, cabe cuestionarse si una liquidación administrativa —expresa o presunta— que se limita a cuantificar la deuda a partir de los datos aportados por el declarante, sin venir precedida de actividad de comprobación ni separarse de la cuantificación indicada por el declarante, podría ser base suficiente para que resultase aplicable la doctrina de los “actos propios” que el Tribunal Supremo asienta en esta sentencia.

La respuesta se nos antoja difícil. Por un lado, no puede desconocerse que las posibilidades efectivas de dictar la liquidación aduanera por parte de la Administración con pleno conocimiento de la información que le sirve de presupuesto son limitadas, por más que en materia de valoración se establece el formulario DV-1, mediante el cual el declarante debe proporcionar información específica a este respecto. Por otro lado, tampoco parece satisfactorio negar toda eficacia jurídica al hecho de que la Administración haya dado por bueno un valor —aunque ello se haga por medio de un acto presunto—, puesto que eso sería tanto como aceptar que la misma ejerce de hecho su potestad de dictar resoluciones administrativas sin asumir ninguna responsabilidad respecto a su contenido, pues sólo así puede justificarse que la voluntad contenida en tales resoluciones no le sea después oponible.

Ante este difícil equilibrio de bienes jurídicos, nos parece que la solución más razonable consiste en exigir diligencia a la Administración —y, por tanto, considerarla vinculada por sus propios actos— respecto de la información de la que ya dispuso al dictar la liquidación aduanera, sea

8 En este sentido, dispone el artículo 221.2 CAC: “Cuando, en la declaración en aduana y a título indicativo, se haya hecho mención del importe de los derechos a liquidar, las autoridades aduaneras podrán disponer que la comunicación mencionada en el apartado 1 [la comunicación del importe de los derechos al deudor] sólo se efectúe cuando el importe de derechos que se indique no corresponda al que dichas autoridades hubieren determinado. Sin perjuicio de la aplicación del párrafo segundo del apartado 1 del artículo 218, cuando se haga uso de la posibilidad establecida en el párrafo primero de este apartado, *la concesión del levante de las mercancías por parte de las autoridades aduaneras servirá de comunicación al deudor del importe de derechos contraído*” (énfasis agregado).

esta expresa o presunta. En cambio, la Administración no puede quedar vinculada por la voluntad manifestada en la liquidación respecto de información de la que no dispuso al dictarla. De este modo, la Administración podrá separarse de la valoración aduanera al liquidar el Impuesto sobre Sociedades cuando justifique haber tenido acceso a información previamente desconocida por ella, y en la medida en que esa nueva información legitime una valoración distinta⁹.

Si convenimos, como aquí proponemos, que la mera liquidación por la Administración a partir de un valor en aduana declarado puede determinar para ésta un efecto vinculante —aunque sólo en la medida en que no pueda justificar su cambio de voluntad en el conocimiento de información previamente desconocida—, el siguiente paso lógico ha de ser constatar que la Administración debe poder revisar también a la baja un valor en aduana declarado, puesto que de no ser así los importadores podrían declarar valores en aduana artificialmente altos con el simple propósito de servirse de ellos posteriormente para oponerlos a la Administración en el Impuesto sobre Sociedades. Este corolario de la construcción que proponemos supone que debe pasarse página respecto de la doctrina del TJCE en la sentencia *Chatain*¹⁰. En aquel asunto, la Administración francesa pretendía revisar a la baja el valor declarado por el importador,

9 Se trata, en definitiva, de un esquema de relación entre liquidaciones equivalente al que se diseña en el artículo 140 de la Ley General Tributaria (en lo sucesivo, LGT) para determinar en qué medida la actividad de comprobación previa a la elaboración de una liquidación provisional impide a la Administración modificar su voluntad en una liquidación posterior relativa al mismo hecho imponible. Aunque por razones evidentes no estamos ante un supuesto al que resulte de aplicación lo establecido en el referido precepto, nos parece que este es un reparto razonable de responsabilidades entre el obligado tributario y la Administración también en estas circunstancias.

Hemos analizado extensamente lo que constituyen “nuevos hechos o circunstancias” a efectos de posibilitar una liquidación distinta en Ibáñez Marsilla, S., “La actividad de comprobación y el efecto preclusivo de las liquidaciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, 129, 2008, pp. 71-112.

10 Sentencia del TJCE de 24 de abril de 1980, Asunto 65/1979, *Chatain*. Obsérvese que la doctrina del TS en la sentencia de 30 de noviembre de 2009 no necesariamente implica esta idea que nosotros proponemos, porque en el asunto que allí se debatía la Administración había revisado el valor y lo había incrementado. El TS simplemente se pronuncia en estas circunstancias para decidir que la Administración no puede ir contra sus propios actos. Véase un análisis de la sentencia *Chatain* y la argumentación acerca de la pérdida de vigencia de la misma bajo las normas del Código de Valoración del GATT en Ibáñez Marsilla, “La trascendencia de la valoración aduanera...”, ob. cit., pp. 53-63.

aduciendo que este valor era excesivo. El interés de la Administración francesa en minorar el valor en aduana consistía en acreditar que el importador se había servido de la deformación del precio de las mercancías importadas para disimular una transferencia ilegal de capitales al exterior. El Tribunal, aplicando las normas de valoración vigentes en ese momento —basadas en la denominada “Definición del Valor de Bruselas”, y no en el Código de Valoración del GATT— decidió 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”.

Conviene no perder de vista que la conexión entre el valor en aduana y el valor de las mercancías importadas a efectos del cálculo del Impuesto sobre Sociedades produce un efecto asimétrico que favorece a la Administración. No es este el caso en circunstancias como las que examina la sentencia del TS a que venimos refiriéndonos, en el que la existencia de tal conexión conduce a estimar las pretensiones del contribuyente. Pero ha de tenerse en cuenta que la situación sobre la que se dicta la sentencia no será la más común: una vez partimos de la conexión entre los dos valores, la Administración incurría en una flagrante contradicción porque había comprobado y modificado el valor en aduana, de modo que no podía después pretender imponer un valor distinto e inconexo a efectos del Impuesto sobre Sociedades. La situación más típica será otra: lo frecuente es que la Administración no cuestione el valor en aduana declarado. El importador tiene un incentivo para que ese valor sea bajo, pues de esta forma minoraría la base imponible de los derechos de aduana a la importación. Pero ese importador puede verse después atrapado por ese valor bajo cuando proceda a determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades porque, en este contexto, ese valor supone unos menores costes y, en consecuencia, un beneficio superior. Así pues, esta sentencia no debe ser sólo una llamada de atención a la Administración en el sentido de que debe considerar cuidadosamente los valores en aduana que determina porque esos valores pueden vincularla después a la hora de liquidar el Impuesto sobre Sociedades; fundamentalmente debe verse también en esta sentencia una llamada de atención a los operadores económicos, en el sentido de que sus declaraciones de valor en aduana

pueden volverse en su contra a la hora de calcular el Impuesto sobre Sociedades. La declaración aduanera es un acto jurídico del importador que éste no puede desconocer al formular su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, de modo que también a él le alcanza el efecto de la doctrina de los actos propios. El corolario es que la valoración aduanera adquiere para todos —Administración y operadores económicos— una nueva relevancia, y resulta fundamental ante esta realidad conocer con detalle el contenido y los límites de la conexión entre ambos valores¹¹.

4. Valor en aduana e Impuesto sobre Sociedades: ¿Cuál es el siguiente paso?

Como cautela preliminar, en este apartado queremos destacar —de nuevo— que sería precipitado extralimitar las implicaciones de la doctrina del TS contenida en esta sentencia. No podemos perder de vista que, aunque ambos tributos comparten un mismo concepto de valor y una metodología casi coincidente para la determinación de los precios de transferencia entre partes vinculadas cuando se determina que el precio declarado no es el que se convendría entre sujetos independientes ('arm's length'), existen diferencias entre los elementos que uno y otro valor incorporan y, lo que es más grave, existen algunas diferencias metodológicas que pueden romper la conexión entre ambos valores.

Sentada esta premisa, no es menos cierto que la doctrina del TS supone dar un gran paso en el reconocimiento de la existencia de una conexión entre ambos valores, reconocimiento que se efectúa a la luz de la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades pero que entendemos que en absoluto ha perdido vigencia bajo la nueva regulación del Impuesto. Cuando esa conexión entra en contacto con el principio de buena fe y la doctrina de los actos propios, su trascendencia jurídica cobra un nuevo vigor.

11 Existe otro factor que introduce asimetría a favor de la Administración, y es el que deriva del plazo de caducidad de tres años del ejercicio de la potestad de liquidación y de la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos en materia aduanera, a partir del nacimiento de la deuda aduanera (art. 221.3 y 235 a 239 del Código Aduanero Comunitario), en tanto que el Impuesto sobre Sociedades en España puede ser revisado dentro del plazo de prescripción de cuatro años que establece el artículo 66 LGT. El importador encontrará que la Administración le revisa el valor a efectos del Impuesto sobre Sociedades en un momento en que ya no puede discutir la liquidación de los derechos de aduana.

Sobre estas premisas, nos parecen destacables dos ideas que se han propuesto recientemente desde la doctrina internacional. La primera de ellas, de Martín Jovanovich, postula que la existencia de un acuerdo sobre precios de transferencia entre la Administración y el contribuyente¹² debe conducir a aceptar, a efectos aduaneros, los valores declarados por ese contribuyente que sean coherentes con las fórmulas de cálculo establecidas en ese acuerdo¹³. A este respecto, ha de recordarse que las normas de valoración aduanera ordenan como primer método, en orden jerárquico, el del valor de transacción, que toma como punto de partida el precio pactado por las partes, y este método debe utilizarse incluso cuando estemos ante una transacción entre partes vinculadas, disponiendo en este sentido que “se examinarán las circunstancias propias de la venta y se admitirá el valor de transacción, siempre que la vinculación no haya influido en el precio”¹⁴. Pues bien, la existencia de un acuerdo sobre precios de transferencia debe alcanzar relevancia en este análisis “de las circunstancias propias de la venta”, en el sentido de confirmar la aceptabilidad de los precios que sean conformes con él¹⁵.

La segunda propuesta, más osada, es la formulada por Richard T. Ainsworth¹⁶. Este autor sugiere que las autoridades certifiquen programas informáticos que, aplicando los métodos de cálculo establecidos en el marco de un acuerdo sobre precios de transferencia, permitan determinar de forma automatizada valores que sean en todo caso aceptados por

12 El RIS regula estos “acuerdos de valoración previa de operaciones entre personas o entidades vinculadas” en el Capítulo VI del Título I (arts. 22 a 29 nonies).

13 Jovanovich, Martín, “Precios de transferencia en materia aduanera e impositiva. El uso de las directrices de la OCDE en el contexto del artículo 1.2.(a) del Acuerdo de Valoración de mercaderías de la OMC”, 2007. Disponible en <http://www.iaea.org.ar/doctrina/jovanovich.pdf> (última consulta: 26 de febrero de 2010).

14 Artículo 29.2.(a) Código Aduanero Comunitario (en lo sucesivo, CAC). El precepto correlativo del Código de Valoración de la OMC es el 1.2.(a).

15 Decimos “precios conformes” porque el precio de transferencia incluye elementos de coste que no se incluyen en el valor en aduana (por ejemplo, pagos por cuotas, por gastos de transporte en el interior de la Comunidad, los propios tributos aduaneros, entre otros), de manera que los valores no serán idénticos. Lo relevante es que podamos identificar los elementos diferenciales y cuantificar su incidencia, puesto que siendo así bastará con efectuar el ajuste correspondiente.

16 Ainsworth, Richard T., “IT APAs: Harmonizing inconsistent transfer pricing rules in Income Tax-Customs-VAT”, Boston University School of Law, Working Paper Series, Law and Economics, 07-23, 2007. Disponible en: http://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID1013518_code355514.pdf?abstractid=1013518&mirid=1 (última consulta: 26 de febrero de 2010).

la Administración, tanto a efectos aduaneros como del Impuesto sobre Sociedades. En esta propuesta, la Administración despliega su poder de control al verificar la operación de los programas informáticos —el autor propone programas informáticos “certificados” por las autoridades, o bien podría tratarse de programas creados por ellas mismas— y al acordar con el contribuyente la metodología para el cálculo de los precios de transferencia, es decir, se trata en ambos casos de controles *ex ante*, y no *ex post*, con lo que el operador ve reforzada su seguridad jurídica, sin menoscabo para la Administración. Para reforzar las garantías de veracidad que el sistema debe proporcionar a la Administración, lo que a su vez permite que ésta pueda aceptar de forma automática los valores que se le suministren, el autor señala que este sistema informático debiera funcionar interconectado con los programas de gestión de la compañía, asegurando así que la información en la que se basa el cálculo de los valores es la misma que la empresa utiliza internamente para su gestión (que puede comprender no sólo información contable sino, por ejemplo, la información sobre medios y formas de pago). El programa debiera contener mecanismos de seguridad y alerta para evitar que pueda romperse esta conexión entre la información que se suministra a este programa y la que se utiliza con fines de gestión interna.

Nos parece una propuesta muy sugerente. De hecho, no resulta difícil imaginar que este es el camino que el sistema tributario en general pudiera comenzar a transitar en un futuro no muy lejano: el control tributario que automatiza la explotación de la información generada por el propio obligado tributario a través de la utilización por éste de herramientas de tecnologías de la información. Es una visión que provoca el temor a un *Big Brother* tributario, en la medida en que la Administración accede —aunque de forma limitada e indirecta— a la información que el obligado genera para sus propios fines. Viviríamos, por así decirlo, una libertad económica estrechamente observada. Desde otra perspectiva, este sofisticado mecanismo de control permitiría combatir de forma tremendamente eficaz el fraude, hasta imposibilitarlo, ofreciéndonos de este modo una justicia tributaria que tenga de justa algo más que el nombre. Sea cual sea la valoración que se haga de este futuro hipotético, anotemos que, contrario a las percepciones habituales, el Derecho aduanero aparece una vez más en la punta de lanza del replanteamiento de cuestiones fundamentales del Derecho tributario.

BIBLIOGRAFÍA

Ainsworth, R.T.: "IT-APAS: harmonizing inconsistent transfer pricing rules in Income Tax – Customs – VAT", *Boston University School of Law, Working Paper Series, Law and Economics*, No. 07-23 (2007). Disponible en: http://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID1013518_code355514.pdf?abstractid=1013518&mirid=1

Australian Customs and Border Protection Service: *Practice Statement No. PS2009/21*, Applying for a Valuation Advice relating to transfer pricing, disponible en: <http://www.customs.gov.au/>

Bakker, Anushka y Obuoforibo, Belema (editors): *Transfer Pricing and Customs Valuation. Two worlds to tax as one*, IBFD, 2009.

Cody, Brian J.: "Interaction of Customs and IRS values: recent developments in Section 1059A", *Journal of Corporate Taxation*, vol. 20, 1993-94, p. 394.

Desiderio, Danilo y Desiderio, Frank J.: "Thoughts on the 'first sale' rule", *World Customs Journal*, vol. 4, No. 1, March 2010, p. 39-44.

Dorn, Joseph W. and Dorris, Gregory C.: "Transfer pricing between related parties- a comparison of US customs valuation rules and tax allocations under section 482", *Intertax*, No. 2-3, 1989, p. 72.

Ibáñez Marsilla, S.: "La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre Sociedades. Especial referencia al 'transfer pricing'", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, No. 113, enero-marzo 2002, p. 47-98. Disponible a texto completo en: <http://www.derechoaduanero.com/index.php?id=100&tit=Documentos>

Ibáñez Marsilla, S.: "La actividad de comprobación y el efecto preclusivo de las liquidaciones tributarias", *Crónica Tributaria*, nº 129, 2008, p. 71-112.

Levine, Howard J. y Littman, Allen J.: "The use of middlemen in importation of goods: inconsistencias between tax and customs valuation rules", *Tax Management International Journal*, vol. 23, No. 5, 1994, p. 233.

Lucas Mas, M.: "Section 1059A: An obstacle to achieving consistent legislation?", *International Transfer Pricing Journal*, January-February 2008, p. 3-14.

Maisto, G.: "Cross-Border Valuation for Income Tax, Customs Duties and VAT", *IBFD Bulletin*, March 2001, p. 107-113.

Martín Jovanovich, J.: *Customs Valuation and transfer pricing*, Kluwer Law International, Londres, 2002.

Martín Jovanovich: "Precios de transferencia en materia aduanera e impositiva. El uso de las directrices de la OCDE en el contexto del artículo 1.2.(a) del Acuerdo de Valoración de mercaderías de la OMC" (2007), disponible en: <http://www.iaea.org.ar/doctrina/jovanovich.pdf>

Mavridis, Penny: "Determining Income Tax cost for property imported from related parties", *Journal of Taxation*, vol. 81, 1994, p. 168.

Neville, Mark K.: "Customs planning may avoid conflict with IRS transfer pricing rules", *Journal of International Taxation*, vol. 4, No. 2, 1993.

Neville, Mark K.: "'First sale for export' under attack by Customs –again", *19 J. Int'l Tax'n* 17, 2008.

OECD: *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010.

Pike, Damon V.: "Decision time at Customs HQ: Harmonization of customs valuation and transfer pricing rules", *Customs and International Trade Bar Association Quarterly Newsletter*, Fall 2006, vol. 1, issue 1, p. 2-13.

Ruesmann, Laurent and Willems, Arnoud: "Revisiting the first sale for export rule: an attempt to remove fairness in the interest of raising revenues, without improving legal certainty", *World Customs Journal*, vol. 3, No. 1, April 2009, p. 45-52.

Sheldrick, 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, No. 25, Report No. 21, April 24, 1996, p. 1-40

Staff of the Joint Committee on Taxation: *General Explanation of the Tax Reform Act of 1986*, Blue Book, 99th Cong., 2d Sess., at 1062 (1987).

Suzanne I. Offerman: "The effect of customs reconciliation on taxable income", *25 Brook. J. Int'l L.* 693.

US Customs and Border Protection Rulings: disponibles en <http://rulings.cbp.gov/>

US Customs and Border Protection: "Determining the acceptability of Transaction Value for related party transactions" (2007).

Weigel, Kenneth G.: "Significant new developments every business lawyer should know about customs law", *The International Lawyer*, vol. 27, 1993, p. 177.

Zuvich, Douglas; Abad, Luis y Zaharatos, George: "Enhancing compliance through customs and tax coordination", *The Tax Executive*, January-February 2010, p. 41-46.