



INCIDENCIAS DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL COMERCIO INTERNACIONAL (LAS TRANSACCIONES MULTILATERALES ENTRE ESPAÑA, CHINA Y LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS)

Antonia Anguita Morera

Dipòsit Legal: T. 154-2012

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tesisenxarxa.net) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tesisenred.net) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tesisenxarxa.net) service has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized neither its spreading and availability from a site foreign to the TDX service. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service is not authorized (framing). This rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.

Antonia Anguita Morera

**Incidencias de los Precios de
Transferencia en el comercio
internacional (*las
transacciones multilaterales
entre España, China y los
Países Latinoamericanos*)**

Tesis doctoral

Dirigida por el Dr. Ángel Urquizu Cavallé
Departamento de Derecho Privado, Procesal y
Financiero



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

**Tarragona
2010**

INDICE

ABREVIATURAS	9
Capítulo I	15
Introducción: Los Precios de Transferencia dentro del comercio Internacional	15
1. Introducción	15
1.1 Los Precios de Transferencia	22
2. Introduction (English)	27
2.1 Transfer Pricing	32
Capítulo II	37
Normativa Internacional relativa a los Precios de Transferencia	37
1. Aplicación de las Directrices de la OCDE	37
2. El Principio de Libre Competencia	40
3. Empresas Asociadas según la OCDE	46
4. Los Métodos de Valoración de la OCDE	49
4.1 Análisis de comparabilidad	50
4.1.1 Características de los activos o de los servicios	51
4.1.2 Análisis funcional	52
4.1.3 Cláusulas contractuales	53
4.1.4 Circunstancias Económicas	54
4.1.5 Estrategias Mercantiles	55
4.2 Métodos de Valoración	56
4.2.1 Método del precio libre comparable	59
4.2.2 Método del precio de reventa	60
4.2.3 Método del coste incrementado	63
4.2.4 Otros métodos de valoración	66
4.2.4.1 Método de reparto del beneficio	67
4.2.4.2 Método del margen neto de la operación	70
5. Valoración Contable Internacional	72
6. La Documentación de los precios de transferencia	74
7. Ajustes de los Precios de Transferencia	78
7.1 El Ajuste correlativo en los precios de transferencia	84
7.2 El Ajuste secundario de los precios de transferencia	87

8. Otros métodos destinados a evitar y resolver las controversias en los Precios de Transferencia	90
8.1 Régimen de precios de transferencia	91
8.1.1 Inspecciones sobre precios de transferencia	92
8.1.1.1 Inspecciones simultáneas	93
8.1.2 La carga de la prueba	94
8.1.3 Sistemas de sanciones de los Precios de transferencia	96
8.2 Régimen de protección (<i>Safe Harbours</i>)	96
8.3 Procedimiento Amistoso	102
8.4 Acuerdos Previos de Valoración sobre Precios de Transferencia	107
8.5 Arbitraje en los precios de transferencia según la OCDE	116
8.6 Posibilidad de otros métodos para resolver controversias de los precios de transferencia	117
9. Servicios Intragrupo	118
10. Acuerdo de Reparto de Costes	120
10.1 Estructuración y documentación de los ARC	121
11. Activos Intangibles	125
12. Tratamiento Fiscal de las aportaciones en los ARC	128
Capítulo III	131
Precios de Transferencia en el ámbito Aduanero	131
1. Precios de Transferencia en el ámbito Aduanero	131
1.1 Empresas Vinculadas	133
1.2 Valoración de precios de transferencia en relación con las normas aduaneras	134
1.3 Relación de valoración de aduanas con los precios de transferencia	143
Capítulo IV	145
Precios de Transferencia en la Unión Europea	145
1. Precios de Transferencia en la UE	145
2. Normativa de Precios de Transferencia en la EU	154

Capítulo V	157
Precios de Transferencia en España	157
1. Antecedentes de los Precios de Transferencia en España	157
2. Precios de Transferencia en España	161
3. Supuestos de Vinculación	163
4. Principio de Libre Competencia	167
4.1 Métodos de valoración	172
4.2 Ajuste de precios de transferencia	175
4.2.1 Ajuste Primario, Correlativo y Secundario.....	177
4.2.1.1 Ajuste secundario	178
4.3 Análisis de Comparabilidad	186
5. Valoración Contable	189
6. Documentación de los precios de transferencia	195
6.1 Régimen Sancionador de los Precios de Transferencia	205
7. Tratamiento Fiscal de Operaciones Vinculadas	211
8. Comprobación del Valor Normal de Mercado	212
9. Acuerdo de reparto de costes	217
10. Acuerdos Previos de Valoración	219
10.1 Inicio del procedimiento de un APA	222
11. Procedimiento Amistoso y Arbitraje	226
11.1 Procedimientos Amistosos	230
11.2 Procedimiento Arbitral	233
12. Otro Impuestos en los Precios de Transferencia	234
12.1 Impuesto sobre el Valor Añadido	234
12.2 Impuestos Aduaneros y los PT	238
Capítulo VI	243
Precios de Transferencia en la República Argentina	243
1. Antecedentes de los Precios de Transferencia en Argentina	243
2. Legislación actual de Precios de Transferencia	246
3. Sociedades Vinculadas	248
4. Importación y Exportación	253

5. Operaciones vinculadas	255
6. Principio de Libre Competencia	256
6.1 Métodos de valoración	258
6.1.1 Rango de Precios	264
6.2 Ajustes Correspondientes y Procedimientos Amistoso	268
6.3 Acuerdos Previos de Valoración	269
6.4 Análisis de Comparabilidad	270
6.4.1 Análisis Funcional	272
7. Documentación	275
8. Régimen sancionador de los Precios de Transferencia	280
9. Impuesto al Valor Agregado y los precios de transferencia en Argentina	283
10. Impuestos Aduaneros y los precios de transferencia	285
Capítulo VII	289
Precios de Transferencia en China	289
1. China	289
2. Efectos de la Entrada de China a la OMC	291
3. Inversión Extranjera directa (IED)	291
4. Precedentes de Precios de Transferencia en China	292
5. Legislación actual en precios de transferencia	296
6. Sociedades Vinculadas	298
7. Operaciones Vinculadas	300
8. Principio de Libre Competencia	301
8.1 Métodos de ajuste de Precios de Transferencia	302
8.1.1 Método del precio libre comparable	304
8.1.2 Método de Precio de Reventa	306
8.1.3 Método del Coste Incrementado	308
8.1.4 Método del Beneficio Neto Transaccional	309
8.1.5 Método de la distribución del resultado	310
8.1.6 Otros métodos	311
8.2 Análisis de comparabilidad	311
8.3 Ajustes correspondientes	313
9. Documentación d los precios de transferencia	314
10. Ajuste e Investigación de precios de transferencia	322

11. Sanciones y Responsabilidad legal en los precios de transferencia de China	329
12. Acuerdo de Reparto de costes	331
12.1 Tratamiento tributario de los ARC	333
12.2 Documentación	334
13. Acuerdos Previos de Valoración	335
13.1 APA Unilaterales, Bilaterales y Multilaterales	338
13.2 Implementación de un APA	341
13.3 Renovación del APA	342
14. Ámbito Procedimiento Amistoso	343
15. Fiscalidad de los PT	350
15.1 Impuesto sobre la Renta de Empresas y los precios de transferencia	351
15.2 Precios de transferencia en el Ámbito aduanero en China	353
Capítulo VIII	355
Precios de Transferencia en el Reino Unido	355
1. Precios de Transferencia en el Reino Unido	355
2. Empresas Asociadas en el Reino Unido	356
3. Operaciones vinculadas	359
4. Principio de libre competencia	360
4.1 Exenciones	361
4.2 Métodos de valoración	363
4.3 Ajustes de Precios de Transferencia	363
4.3.1 Ajuste primario	365
4.3.2 Ajuste correlativo	366
4.3.3 Ajuste secundario	368
4.4 Análisis de comparabilidad	368
4.4.1 Análisis funcional	368
4.4.1.1 Evaluación de riesgos	369
5. Documentación	371
5.1 Régimen Sancionador de los Precios de Transferencia	375
6. Acuerdos previos de valoración (APA)	378
6.1 Iniciación de un APA	380
6.1.1 Expresión de interés	381
6.1.2 Propuesta formal de solicitud de aclaración	382

6.1.3	Evaluación de los APA.....	384
6.1.4	Acuerdo	384
6.2	Control y revisión de la aplicación de un APA	385
6.3	Nulidad y revocación de un APA	386
6.4	Revisión y renovación de un APA.....	387
7.	<i>Procedimiento Amistoso y Arbitraje</i>	387
8.	<i>Otros impuestos y los Precios de Transferencia.....</i>	389
8.1	IVA en los precios de transferencia	389
8.2	Impuestos aduaneros y precios de transferencia	391
9.	<i>Precios de transferencia de transacciones que impliquen Petróleo.....</i>	393
1.	<i>Conclusiones.....</i>	395
2.	<i>Conclusions (English)</i>	405
 Apéndices.....		413
Apéndice I Formulario de declaración jurada F. 742 de precios de transferencia		415
Apéndice II Informes Anuales de Transacciones entre Partes Vinculadas en la República Popular de China		416
 Bibliografía		432

ABREVIATURAS

- AFIP** *Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina)*
- APA** *Advance Pricing Arrangements - Acuerdos Previos de Valoración*
- ARC** *Acuerdo de Reparto de Costes*
- CA** *el Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas de la UE de*

el 23 de julio de 1990
- CAC** *Código Aduanero Comunitario (CAC) promulgado por el Reglamento (CEE) 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre de 1992 por el Consejo y de la Comisión Europea aprobado para regular el valor de las transacciones vinculadas.*
- CDI** *Convenio para evitar la doble imposición.*
- CHCH** *Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Pekín el 22 de noviembre de 1990 ("Boletín Oficial del Estado" de 25 de junio de 1992).*
- CSJN** *Corte Suprema de Justicia de la Nación (Argentina)*
- DRILATC** *The Detailed Rules for the Implementation of the Law of the People's Republic of China on the Administration of Tax Collection is hereby promulgated and shall be implemented as of December 15, 2002.*

Normas de Aplicación de la Ley de la RP de China sobre la Administración de la Recaudación de Impuestos , promulgada por el Decreto n. 362 por el Consejo de Estado de la República

Popular de China el 7 de septiembre de 2002

- EIT*** ***Enterprise Income Tax - Impuesto sobre la Renta de Empresas (China).***
- EITL*** ***Ley del Impuesto sobre la Renta de Empresas, adoptada en la 5ª de Sesión del X Congreso Nacional Popular de la República Popular de China, el 16 de marzo de 2007***
- EITL*** ***Enterprise Income Tax Law of the People's Republic of China - Ley del Impuesto sobre la Renta de Empresas, adoptada en la 5ª de Sesión del X Congreso Nacional Popular de la República Popular de China, el 16 de marzo de 2007.***
- FCPT*** ***Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia***
- FEITL*** ***Ley del Impuesto sobre Sociedades con Inversión Extranjera Sociedades Extranjeras, promulgada por el decreto 45 el 9 de abril de 1991***
- GATT*** ***Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de la OMC***
- HMRC*** ***Her Majesty's Revenue and Customs (Reino Unido)***
- ICTA*** ***Income and Corporation Taxes Act Acta de Impuestos sobre la renta y sociedades***
- IED*** ***inversión extranjera directa***
- IIT*** ***Individual Income Tax - Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas (China).***
- IMSTA*** ***The Implementation Measures for Special Tax Adjustments (Trial), Guoshuifa [2009] No. 2 (Circular 2) by the State Administration of Taxation (SAT) on 9 January 2009. Medidas para la implementación de Ajustes fiscales especiales***
- IRNR*** ***Impuesto sobre la Renta de no Residentes (España).***

- IRPF** *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (España).*
- IVA** *Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1992, Ley 37/1992, de 28 diciembre, aplicada por Aplicada por Resolución 6/1997, de 10 julio RCL\1997\1816.*
- LATC** *Ley de la RP de China sobre la Administración de la Recaudación de Impuestos*
- Promulgada el 4 de septiembre de 1992 en la 21ª sesión del VII Congreso Nacional de la RP de China; enmendada en concordancia con la Decisión en Enmendar la Ley de la RP de China sobre la Administración de la Recaudación de Impuestos en el 12ª sesión del VIII Congreso Nacional de la RP de China el 28 de febrero de 1995; Revisada en el 21ª sesión del IX Congreso Nacional de la RP de China el 28 de abril de 2001*
- LGT** *Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria (España).*
- LIG** *Ley 25.063 del Impuesto a las Ganancias , de 30 de diciembre de 1998 (Argentina)*
- LIIT** *Law of the People's Republic of China on Individual Income Tax – Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, promulgada el 10 de septiembre de 1980 en la 3ª sesión del V Congreso Nacional de la República Popular de China; enmendada, por primera vez, el 31 de octubre de 1993, en virtud de la Resolución adoptada en la 4ª sesión de la Comisión Permanente del VIII Congreso Nacional; por segunda vez, el 30 de agosto de 1999, conforme a la Resolución adoptada en la 11ª sesión de la Comisión Permanente del IX Congreso Nacional; por tercera vez, el 27 de octubre de 2005, conforme a la Resolución adoptada en la 18ª sesión de la Comisión Permanente del X Congreso Nacional de la República Popular de China; por cuarta vez, el 29 de junio de 2007, conforme a la Resolución adoptada en la 28ª sesión de la Comisión*

Permanente del X Congreso Nacional; y por quinta vez, el 29 de diciembre de 2007, conforme a la Resolución adoptada en la 31ª sesión de la Comisión Permanente del X Congreso Nacional.

LIRPF *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (España).*

LIS *Ley del Impuesto sobre Sociedades (España)*

ModCDI *Modelo de Convenio para evitar la de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE*

MOFCOM *Ministerio de Comercio de la República Popular de China*

Ministry of Commerce of the People's Republic of China

MSIIT *Measures for the Self Declaration of Individual Income Tax (for Trial Implementation) - Medidas para la Autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, de la Administración Tributaria Estatal, promulgada el 6 de noviembre de 2006 (China).*

OCDE *Organización para el Comercio y el Desarrollo Económico*

OMC *Organización Mundial del Comercio*

PGC *Plan General de Contabilidad de 2007, por el Real Decreto 1514/2007, de 16 noviembre*

PIDM *El Plan Integral de Desarrollo de Mercados*

PREIT *Normativa Provisional del impuesto sobre Sociedades de la RP de China, promulgada por la orden 137, por el Consejo de Estado el 13 de diciembre de 1993*

PYMES *Pequeña y mediana empresa*

RA *Reglamento (CEE) 2454/1993 de la Comisión, por el que se*

aprobó el Reglamento de Aplicación del CAC

RIEIT *Normas de aplicación del Impuesto sobre la Renta de Empresas, promulgadas de acuerdo con la Orden nº 512 del Consejo de Estado de la República Popular de China, de 6 de diciembre de 2007.*

RIEIT *Regulation on the Implementation of the Enterprise Income Tax Law of the People's Republic of China – Normas de aplicación del Impuesto sobre la Renta de Empresas, promulgadas de acuerdo con la Orden nº 512 del Consejo de Estado de la República Popular de China, de 6 de diciembre de 2007.*

RIIT *Detailed Rules for the Implementation of the Individual Income Tax Law of the People's Republic of China – Normas de aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, promulgadas de acuerdo con la Orden nº 142 del Consejo de Estado de la República Popular de China, de 28 de enero de 1994, enmendada conforme a la Decisión del Consejo de Estado de la República Popular de China de 19 de diciembre de 2005 (Orden nº 452) y a la Decisión del Consejo de Estado de la República Popular de China de 18 de febrero de 2008 (Orden nº 519).*

RIRNR *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (España).*

RIRPF *Real Decreto 439/2007, de 30 marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (España).*

SAN *Sentencia de la Audiencia Nacional*

SAT *Administración de Tributaria Estatal de la RP de China*

SCH28AA *Schedule 28AA del Acta Finaciera de 1988 (Reino Unido)*

STJEU *Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE*

TEAC *Tribunal Económico- Administrativo Central*

TP *Precios de transferencia*

TRLIRNR *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (España).*

**TRLIS-
RDLIS** *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (España).*

TS *Tribunal Supremo*

Capítulo I

Introducción: Los Precios de Transferencia dentro del comercio Internacional

1. Introducción

En las últimas décadas, el comercio y la inversión internacional se han expandido notablemente, incrementando las transacciones multilaterales entre grupos empresariales de diferentes países.

La incidencia de los precios de transferencia sobre el comercio internacional es un aspecto esencial de la planificación empresarial a nivel mundial.

Este estudio se va a centrar principalmente en los aspectos fiscales de las transacciones entre sociedades vinculadas, prestando especial atención a las transacciones de las empresas españolas con otros países de la Unión Europea, Asia y América Latina.

En este sentido, se considera necesario el análisis de la situación de los precios de transferencia respecto a países con los que España tiene una especial vinculación empresarial en los últimos años, como Argentina, China y Reino Unido.

La internacionalización de grupos empresariales, que se expanden través de filiales u otras formas societarias, han hecho necesario una regulación de los precios de transferencia entre matriz-filial y/o partes vinculadas, para la creación de un mercado justo y competitivo, siguiendo las normas de mercado y el principio de libre competencia e impidiendo que las multinacionales utilicen su

política de precios para tributar en Estados con unos tipos impositivos inferiores o nulos.

Asimismo, el esfuerzo de Gobiernos de distintos países en atraer inversión extranjera a sus jurisdicciones a través de de una tributación baja o inexistente, ha propulsado a multinacionales a establecerse en esos países, para beneficiarse de los tipos impositivos inferiores y trasladar beneficios a través de precios de transferencia no acordes al principio de libre competencia, favoreciéndose de los incentivos ofrecidos por dichos países.

De esta manera, la necesidad de una regulación homogénea a nivel internacional sobre aspectos fiscales de las transacciones entre partes vinculadas se ha hecho más latente debido al auge de estas empresas multinacionales, las cuales plantean cuestiones fiscales cada vez más complejas tanto para las Administraciones tributarias como para las propias empresas multinacionales, ya que no se pueden considerar aisladamente las normas de tributación de las empresas multinacionales de cada país, sino que deben ser abordadas en un contexto internacional amplio¹.

Por una parte, las empresas multinacionales deben cumplir con requisitos legales y administrativos que posiblemente difieren de un país a otro, los cuales crean problemas adicionales, como por ejemplo costes más altos de de cumplimiento que aquéllos en que incurriría una empresa similar que operase únicamente dentro de una sola jurisdicción fiscal.

¹ Par. 1 Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Internacionales y Administraciones Tributarias de OCDE de 1979, última revisión 1999.

Por otra parte, para las Administraciones tributarias pueden surgir problemas específicos tanto en el ámbito político como en el práctico².

Además, como expone CRUZ PEDAL una correcta utilización de precios de transferencia les permite a las empresas multinacionales reducir la carga fiscal de los rendimientos que obtienen, siendo unos de los instrumentos más relevantes en la planificación fiscal internacional³.

No obstante, aunque se intenta crear una homogeneidad globalmente sobre regulación de los precios de transferencia, como señala GARCÍA PRATS, difícilmente puede hablarse de una regulación tributaria homogénea o típica de reacción contra los precios de transferencia entre entidades vinculadas multinacionales. De hecho existe una gran disparidad entre las normativas tributarias estatales que reaccionan contra la práctica de los precios de transferencia. Disparidad que se manifiesta tanto en la forma como en el contenido, así como en el alcance, la dimensión y el grado de complejidad, los efectos tanto primarios como secundarios en los requisitos formales y procedimientos, en cuanto a las técnicas para su aplicación, en el diferente grado de su exigencia administrativa o incluso en el grado de preparación y predisposición por parte de la Administración para hacer utilizar los mecanismos legales a su servicio, por citar sólo los dos aspectos diferenciales más importante⁴.

² Como señala el párrafo 4 de las Directrices, en el ámbito de la política, los países tienen que compatibilizar sus derechos legítimos de gravar los beneficios de un contribuyente en función de sus ingresos y gastos que pueden considerarse razonablemente como obtenidos en su territorio, con la necesidad de evitar la tributación de esa misma renta en más de una jurisdicción tributaria. Esta tributación doble o múltiple puede obstaculizar las operaciones de bienes y servicios y los movimientos de capitales transfronterizos. En la práctica, la atribución de tales ingresos y gastos por parte de un país puede verse entorpecida por las dificultades para obtener los datos necesarios situados fuera de su propia jurisdicción.

³ Cruz Pedal, Ignacio, “Precios de transferencia: Delimitación y modificación por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal”, Carta Tributaria-Monografías, 1º quincena de Abril de 2007, Pág. 3.

⁴ GARCÍA PRATS, F. A. “Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”, Estudios y Notas/ Crónica Tributaria, 2005 Pág. 34-35.

Por tanto, en éste estudio se hace un análisis sobre los Precios de Transferencia entre partes vinculadas en relación a las Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Internacionales y Administraciones Tributarias de OCDE, las cuales se consideran referencia a nivel mundial en materia de precios de transferencia.

La aplicación de los precios de transferencia en nuestro país y en otros tres modelos como Argentina, Inglaterra y China de derecho comparado, que consideramos que pueden ser paradigmáticos debido al flujo de transacciones efectuadas entre empresas asociadas.

Como hemos señalado, la elección en éste estudio de los países mencionados radica principalmente en la importancia de las transacciones entre España y las empresas asociadas de estos países.

En esta línea, haremos una breve referencia a los tres Estados mencionados.

Por lo que hace referencia a China, es sabido que en las últimas décadas la apertura comercial internacional de éste país, ha atraído la inversión directa española y prácticamente de todos los países desarrollados, atendiendo a los beneficios fiscales existentes y al bajo coste de producción.

De todos modos, las normativas implementadas en los últimos años en la China han tenido un carácter de regularización fiscal, suprimiendo los incentivos que habían utilizado como estrategia para atraer la inversión extranjera. Anteriormente la Administración tributaria de China no prestaba la atención necesaria a la tributación de las empresas foráneas, la liquidación de impuestos se pactaba, y era muy inferior a la que en la práctica debía ser.

En la actualidad, los incentivos fiscales han ido desapareciendo gradualmente desde la implementación de la Ley sobre impuestos sobre la renta de empresas de 2007⁵, se han regulado los precios de transferencia en el año 2009 con la Implementación de las Medidas para la Implementación de Ajustes Fiscales Especiales y se ha publicado una circular sobre inspecciones tributarias, con lo que se pretende tener un control más exhaustivo de la tributación de las empresas foráneas sobre los precios de transferencia.

La aplicación de esta nueva normativa es muy importante para las sociedades españolas con filiales u otras formas de empresas asociadas ubicadas en territorio de la RP de China.

Por otra parte, Argentina es un mercado muy atractivo para las sociedades españolas y viceversa.

Los problemas político-económicos acaecidos en las últimas décadas en Argentina fueron inicialmente un inconveniente para las inversiones españolas, la posterior deflación que sufrió la moneda argentina a principios del siglo XXI, abrió una puerta a este mercado para las empresas españolas⁶. Aunque la situación ha cambiado, por motivos políticos y coyunturales, sigue siendo objetivo prioritario de la inversión española, por lo se ha creído conveniente tratar en este estudio a éste país, especialmente en referencia a las transacciones entre sociedades vinculadas.

En tercer lugar, se ha decidido incluir a Reino Unido en este estudio, por dos razones principales, primero debido a que España fue el mayor inversor en el país, en términos de flujos de inversión, con un total de 34.370 millones según los últimos datos del National

⁵ *Ley del Impuesto sobre la Renta de Empresas, adoptada en la 5ª de Sesión del X Congreso Nacional Popular de la República Popular de China, el 16 de marzo de 2007*

⁶ Véase “Territorio y Actividad Económica” Ministerio de Industria, Industria y Comercio, 2007, Pág. 103

Statistics sobre Inversiones Extranjeras Directas⁷. Asimismo, España fue en 2008 el principal destino de inversión directa extranjera del Reino Unido, con un total de £21.5 billones o el 25 % del total de los flujos de inversión foránea⁸. Y en segundo lugar, por su sistema legislativo de "*common law*" que diverge como fuente de derecho del existente en Argentina, China y España, que como es sabido se basan en el sistema civil.

Por otra parte, como se ha señalado la manipulación de los precios de transferencia entre empresas asociadas puede tener para los Estados mencionados un impacto negativo en la recaudación de impuestos, debido que las empresas asociadas utilizan los precios de transferencia para trasladar beneficios de una jurisdicción a otra con cargas impositivas inferiores, buscando las multinacionales un ahorro fiscal.

Por tanto, la regulación de las transacciones entre empresas vinculadas o asociadas es de máxima necesidad para evitar el fraude fiscal, mediante la manipulación de precios. No obstante, el párrafo 1.2 de la Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y empresas multinacionales de 1975 (en adelante Directrices) expone que "la consideración de los precios de transferencia no debería confundirse con la consideración de los problemas del fraude o de la elusión fiscal, aun cuando las políticas de precios de transferencia puedan ser utilizadas para dichos fines" debido a que tal término es neutral.

⁷ SHALLCROSS, Andrew, "Inversiones Extranjeras en Reino Unido", Oficina Económica y Comercial de la Embajada de España en Londres, 2008,

⁸ Como se puede observar las sociedades españolas en el 2005 invirtieron 1.871 millones de euros en Argentina, en comparación con los 200 millones de inversión en el 2004
Statistical Bulletin: "Foreign Direct Investment 2008", Reino Unido, diciembre 2009, <http://www.statistics.gov.uk/pfdir/fdi1209.pdf>

Como dice GARCÍA PRATS la regulación tributaria de los precios de transferencia no constituye el más importante y más depurado mecanismo de que disponen las Administraciones tributarias para combatir la evasión fiscal. Junto a la regulación de los precios de transferencia existen otras técnicas utilizadas simultánea o paralelamente y que en la actualidad ostentan igual o mayor protagonismo. Existen algunas técnicas, como la normativa contra la subcapitalización, cuya delimitación con los precios de transferencia aparece en ocasiones confusa. Otros mecanismos para atajar la evasión fiscal internacional y conseguir la equidad tributaria son la transparencia fiscal internacional, o los impuestos de salida –*exit taxes*–. Existe, finalmente, una importante variedad de mecanismos genéricos de lucha contra el fraude al abuso fiscal, mediante los que pretende atajarse también la evasión fiscal internacional.⁹

Por ende, la regulación de los precios de transferencia es necesaria en el ámbito del comercio internacional, y se basa en el principio de libre competencia (*arm's Length principle*), considerando las transacciones entre los diferentes miembros de un grupo multinacional como si se tratara transacciones entre empresas independientes, en lugar de considerarlas partes de una sola empresa unificada.

Por otro lado, los ajustes de las transacciones vinculadas para que sean acordes al principio de libre competencia tienen dos problemáticas principales: el riesgo de una doble imposición tributaria sobre las mismas rentas y la dificultad de acordar el valor bajo este principio entre las diversas Administraciones tributarias que se vean involucradas.

Para el problema de la doble imposición tributaria los Estados recurren al Art. 9 de los Convenios para evitar la doble imposición de

⁹ Garcia Prats, “Los precios de transferencia...” cit. 2005, Pág. 5-6

la OCDE, pero el problema radica muchas veces en que unas mismas rentas se consideran de forma diversa en cada Estado, por eso es necesario una limitación correcta de las rentas.

Y para el problema de la dificultad en el acuerdo de la valoración existen las Directrices de la OCDE, que establece el *arm's length principle*.

1.1 Los Precios de Transferencia

Los precios de transferencia son aquellos precios por los cuales una empresa transfiere bienes físicos, intangibles, o proporciona servicios a sus empresas asociadas¹⁰. Estos precios han de basarse en el principio de libre competencia, el cual será objeto de análisis posteriormente.

El Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de enero de 1996 señala que el derecho comparado y la doctrina científica denominan precios de transferencia («*transfer prices*») a aquellos que 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. Las legislaciones fiscales de los países afectados tratan de impedir dichas transferencias de beneficios, que, dicho sea de paso, pueden tener motivos de diversa índole, incluso no fiscal, mediante la utilización de ajustes fiscales extracontables, resultado de aplicar a tal efecto precios de libre mercado entre sociedades independientes (*arm's length*).

¹⁰ Las directrices de la OCDE establecen que una "empresa asociada" es una empresa que cumple las condiciones fijadas en el artículo 9, subapartados 1a) y 1b), del Modelo de Convenio Fiscal. Bajo estas condiciones, dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra; o si "las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital" de ambas empresas (por ejemplo, si ambas empresas se encuentran bajo un control común).

El precio de transferencia puede definirse, también, como el precio fijado para un producto o servicio suministrado por parte de una entidad perteneciente a un grupo a una entidad o parte de dicho grupo. La existencia de un precio de transferencia implica dos elementos: (a) una transacción económica evaluable, (b) que es realizada entre dos partes relacionadas o asociadas¹¹.

Asimismo, como establece TULLIO ROSEMBUJ¹² el precio de transferencia es una decisión u oportunidad de empresa y una decisión u oportunidad fiscal dentro de la organización que permite la autorregulación global del coste fiscal de las operaciones, respondiendo a la naturaleza propia de la vinculación de sus miembros.

Se ha de tener en cuenta que la manipulación de los precios pactados en transacciones entre empresas asociadas internacionales genera una erosión de la base imponible sobre la que se determina la imposición sobre la renta, por esto la importancia para las Administraciones tributarias de que las transacciones sean realizadas bajo precios de plena competencia y la base imponible en cada jurisdicción sea la correcta.

Sin embargo, no se ha de obviar que los precios de transferencia no sólo afectan a las transacciones internacionales, sino que también pueden darse a nivel nacional, pero en estos casos no se dan los problemas de doble tributación internacional. Por ende, los precios de transferencia internacionales son más difíciles de tratar porque involucran a más de una jurisdicción tributaria y, en consecuencia, cualquier ajuste de los precios de transferencia en una jurisdicción implica el ajuste correlativo pertinente en otra jurisdicción.

¹¹ GARCIA PRATS, “Los precios de transferencia...” cit. 2005 Pág. 36.

¹² ROSEMBUJ, Tulio, “Precios de transferencia. Los acuerdos de costes” Instituto de Estudios Fiscales, 4/08 2008, Pág. 9.

No obstante, si la otra jurisdicción no está de acuerdo en realizar un ajuste correlativo, el grupo multinacional tributará dos veces por esta parte de sus beneficios. Por tanto es necesario un consenso internacional de cómo determinar a efectos fiscales los precios de transferencia de operaciones transfronterizas con el objeto de reducir los riesgos de esta doble imposición. Por este motivo este estudio se centra en las transacciones internacionales.

Por otra parte, los precios de transferencia no sólo inciden en factores fiscales de impuestos sobre la renta, sino que también pueden afectar a la disminución de aranceles en las operaciones internacionales, pueden ser utilizados como mecanismos para transferir fondos de un estado a otro, cuando existan normas de control de cambio que impidan la repatriación de beneficios, así como ser parte de la estrategia mercantil para penetrar en nuevas jurisdicciones o mercados.

Consecuentemente, el hecho de que cada tributo tenga sus propios parámetros de la valoración de las transacciones y a su vez diferentes métodos de valoración de las mismas, afecta directamente a la base imponible e igualmente al contribuyente a la hora de liquidar el impuesto debido a que a base imponible será diversa para cada tributo. Asimismo, la valoración contable de estas transacciones también tiene otro sistema de valoración agravando la carga administrativa para las sociedades.

En este sentido, los precios de transferencia son significativos tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias porque determinan en gran medida los ingresos y los gastos y, por ende, los beneficios gravables de las empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales¹³.

¹³ Párrafo 12 de las Directrices de la OCDE

Observando la problemática de los diferentes métodos de valoración de las transacciones para cada tributo y a afectación en la base imponible a cada tributo, ha de plantearse si sería resuelto con la unificación este concepto en todos los tributos y en la contabilidad.

Como señala García Prats la utilización de una correcta política de precios de transferencia por parte de las empresas multinacionales es un mecanismo que permite reducir la carga fiscal global de los rendimientos de las multinacionales, habiéndose convertido en la actualidad en el instrumento más importante de planificación fiscal internacional.¹⁴

Los precios de transferencia a simple vista parecen estar bien regulados en el ámbito jurídico internacional. Pero cuando se observa la aplicación de los mismos notamos que aún quedan muchos vacíos jurídicos por regular, dando lugar a distorsiones y a conflictos de calificación y asignación de rentas.

Uno de los puntos importantes, son las controversias entre los Estados al tratar la calificación y asignación de rentas de las transacciones vinculadas, debido a que los ordenamientos jurídicos internos de cada Estado implementan su propia normativa, y que ningún Estado quiere perder la recaudación fiscal que le corresponde.

Por ende, en este estudio se analizan mediante el derecho comparado la normativa de los precios de transferencia en diversos Estados, observando las diferencias entre sí. Asimismo, también se consideran los problemas acaecidos en los precios de transferencia como el principio de libre competencia, las incidencias de los análisis de comparabilidad, los Acuerdos previos de valoración y las diversas formas para resolver la problemática de precios de transferencia.

¹⁴ García Prats, “Los precios de transferencia: su...”, 2005, Pág. 34.

En referencia a las formas para resolver los problemas de precios de transferencia, a nuestro juicio los Acuerdos Previos de Valoración son los más indicados, pero sólo pueden ser acordados cuando un tipo de transacción se repite durante un mínimo de tiempo estipulado. Siguiendo la valoración positiva de la aplicación de estos Acuerdos, nos planteamos si no sería más conveniente la creación de un convenio internacional bilateral o multilateral sobre precios de transferencia.

A través de este estudio se matizarán las problemáticas de los precios de transferencia a nivel internacional, y se pretende que sea una guía para los inversores españoles a la hora de establecerse en cualquiera de los países citados, teniendo en cuenta la regulación de los precios de transferencia en cada país, y las repercusiones que pueden afrontar en el caso de no aplicarlos correctamente y/o intentar evadir impuestos en una jurisdicción.

2. Introduction (English)

In the last decades, international trade and investment have been expanded considerably, due to the increase of multilaterals business transactions of business groups from different States.

The impact of transfer pricings on international business is an essential aspect for fiscal and business planning for enterprises worldwide.

This study will focus mainly, on the taxation of transactions between associated enterprises, paying special attention to transactions of Spanish associated enterprises with other countries of the EU, Asia and Latin-America.

Therefore, an analysis of the transfer pricing situation is considerate necessary regarding to countries which Spain has have a special business entailment recently, such as Argentina, China and United Kingdom.

The internalization of business groups, which are expanding through subsidiaries enterprises and other juridical forms, have pointed out the necessity of the regulation on transfer prices between subsidiaries and associated enterprises. Due to the creation of a fair and competitive market following market forces, the *arm's length standards* and the prevention of multinational companies to use its pricing policy to benefit from States with low or none tax rates.

Moreover, the efforts from Governments on attracting foreign direct investment to their jurisdiction through a low or none taxation, has impulse to multinational to establish enterprises on other States, due to benefit from lower tax rates and transfer profits though transfer prices of transactions not at arm's length standards, favouring from tax benefits offered by those States.

The need for international uniform norms on taxation on transactions between related parties has been, even more, latent due to the rise of multinational enterprises, bringing up tax uncertainties more complex for tax administrations and even for themselves, since multinational country taxation standards cannot be considered in isolation, but must be addressed in a broader international context¹⁵.

On the one hand, multinational enterprises must comply with legislative and administrative requirements that may differ from one country to another, creating additional problems such as higher costs for the compliance of requirements, than those that would be incurred by a similar company that operates only on a single tax jurisdiction.

On the other hand, both the policy and the practice on specific problems can arise for tax administrations¹⁶. Moreover, as exposed by CRUZ PEDAL the correct use of transfer pricing standards enables multinational groups to reduce taxation burdens on their incomes, being one of the most important in the international tax planning.

But even though, that a global uniformity rules on transfer pricing are attempted to be established, as GARCIA PRATS mentioned, it is difficult to speak about uniform tax regulations or typical on the scope on transfer pricing between parties of a multinational groups. In fact, there is a great disparity between State tax rules that react against the practice of transfer pricing. The disparity reflected in the content form, as well as the scope, dimension and complexity, effects on both primary and

¹⁵Par. 1. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations of the OECD de 1979, last revision 1999.

¹⁶ As mentioned on par. 4 of the Guidelines countries need to reconcile their legitimate right to tax the profits of a taxpayer based upon income and expenses that can reasonably be considered to arise within their territory with the need to avoid the taxation of the same item for income by more than one tax jurisdiction. Such double or multiple taxation can create an impediment to cross-border transactions in goods and services and the movement of capital. At a practical, level, a country's determination of such income and expense allocation may be impeded by difficulties in obtaining pertinent data located outside its own jurisdiction.

secondary formal requirements and procedures, regarding the methods for their implementation in different degrees of administrative requirements or even the degree of preparation and predisposition of the Government to use the legal mechanism, just to mention a couple of more significant aspects.¹⁷

Therefore, this study provides an analysis on transfer pricing between related parties on relation to the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations of the OECD, Guidelines which are considered a reference point on transfer pricing worldwide.

The application of transfer pricing rules in our country and other three other States such as Argentina, China and United Kingdom on comparative law, that have been considered because they could be paradigmatic because of its transactions flow between associated enterprises.

As it has been pointed out, the selection of the mentioned States in this study lies on the significance of the related-party transactions between Spain and the enterprises on these countries.

A brief reference is going to be done on the three States mentioned:

In reference to China, it is known that in the last decades the international opening trade has attracted Spanish foreign direct investment as well as investments from most of the developed countries, attracted by the tax benefits offered by the Government as well as the low cost production.

The policies implemented in recent years in China had a regulatory taxation scope, due to abolish the practices used to attract foreign

¹⁷ García Prats, F. A. “Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea”, Estudios y Notas/ Crónica Tributaria, 2005 Pág. 34-35.

direct investment. Formerly the Tax administration of China did not paid much attention to the taxation of foreign companies, and it is still going but in a minor scope, tax settlement occurred under hand, being much lower than that in practice should be.

Nowadays, the fiscal incentives have been abolished gradually since the establishment of the Enterprise Income Tax Law of 2007, also by the Implementation Measures of Special Tax Adjustments Regulated International Transfer Prices and a series of circulars that have been published about tax inspections on 2009, transfer pricings have been regulated more accordingly to the OECD's Guidelines. China pretends to have a more exhaustive control on foreign enterprises taxation.

The application of these changes in law is important for Spanish companies with subsidiaries or other forms of associated enterprises located in territory of China.

On the other hand, Argentina is a market very attractive to Spanish society and vice versa.

The political-economic problems that have occurred in Argentina on the last decade, that could be seen as an inconvenience for Spanish investments, but has proved to be the door to the market for many other Spanish enterprises because of the currency deflation that Argentina suffered at the beginning of the 21st. Nevertheless, the situation has changed due to politics and other factors, Argentina is still a main target of foreign direct investment and consequently, it was believed convenient to include in this study this country, especially on relation to transfer pricing and transactions between associated enterprises.

Thirdly, the United Kingdom has been considered for two reasons, first since Spain was the largest investor in the country, in terms of investment flows, with a total of 34.370 million according to recent

data from National Statistics on foreign investment direct¹⁸. In addition, Spain was the main investor on foreign direct investment in the UK in 2008, with a total of £ 21.5 billion or 25% of total foreign investment flows¹⁹. Secondly, on the fact that UK has a common law system which diverges from Argentina, China and Spain which are based on civil law system.

Furthermore, the manipulation of transfer prices between associated enterprises can have a negative impact in tax collection for States, since associated enterprises use transfer prices to move profits from one jurisdiction to another with lower tax burdens, on search of tax savings for the multinational group.

Therefore, the regulation of related-party transactions is needed to avoid tax fraud, through price manipulation. However, paragraph 1.2 of the Guidelines of OECD on transfer pricing of 1975 (Guidelines) exposes that "the consideration of transfer pricing should not be confused with the consideration of problems of tax fraud or tax avoidance, even though transfer pricing policies may be used for such purposes" as such term is neutral.

As *GARCÍA PRATS* mentioned the tax regulation of transfer pricing do not constitute the greatest and more depurated mechanism that Tax administrations have to fight against tax avoidance. Together with transfer pricing regulations, exist other methods used simultaneously or on parallel that nowadays have the same or more recognition. Also, some methods exist, such as thin capitalisation, that the delimitation with transfer pricing sometimes seems confused. Other methods to evade the international tax avoidance and obtain fiscal equity are the international tax transparency, or exit taxes. Lastly, an important

¹⁸ SHALLCROSS, Andrew, "Inversiones Extranjeras en Reino Unido", Oficina Económica y Comercial de la Embajada de España en Londres, 2008,

¹⁹ Statistical Bulletin: "Foreign Direct Investment 2008", United Kingdom, December 2009, <http://www.statistics.gov.uk/pfdir/fdi1209.pdf>

variety of generic methods exist against fraud on the tax abuse, through which the international tax transparency are pretended to be stopped.²⁰

Therefore, the transfer pricing regulations are necessary in the field of international trade, and is based on the principle of free competition (arm's Length principle), whereas the transactions between the different members of a multinational are valued as transactions among independent enterprises, rather than considering parties of a one unified group.

Moreover, the international adjustment applied on related party transactions to be in concordance to the arm's length principle, faced two main problems the risk of a double taxation on the same incomes and the difficulty of agreeing on the value under this principle between the various tax administrations that are involved.

On behalf of the problem of double taxation the States appeals to article 9 of the conventions to avoid double taxation of the OECD, but the problem is that the same incomes are considerate differently in some States, so a need a proper income limitation is needed.

2.1 Transfer Pricing

Transfer prices are those prices by which a company transfers tangibles and intangible goods or provides services to their partners²¹. These prices should be based on the arm's length principle, which will be discussed later.

²⁰ Garcia Prats, "Los precios de transferencia..." cit. 2005, Pág. 5-6

²¹ The Guidelines of OECD establish that an "associated enterprise" is an enterprise that meets the conditions of Article 9, sub-paragraphs 1a) or 1b) of the OECD Model Tax Convention with respect to other enterprise. Where *a*) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or *b*) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

The Sentence of Supreme Tribunal of Spain of the 19 of January 1996 established that in comparative law and scientific doctrine are denominated transfer prices those used and agreed among enterprises subjected to the same power decision, transfer profits or losses from one enterprise to another allocated normally in different countries, situation allowed through fixation of prices. The tax legislation of these countries tries to prevent such transfers of profits, which may have diverse reasons, even not tax reasons, through the use of extra-accounting tax adjustments, result of applying free market prices between independent companies for the purpose (arm ' s length).

The transfer pricing can, also, be defined as the price for a product or service provided for an enterprise to another enterprise or party of the same group. The existence of a transfer price implies two elements: (a) a demonstrable economic transaction, (b) which is conducted between two related or associated parties²².

Moreover, as TULLIO ROSEMBUJ²³ states, the transfer pricing is also a decision or business opportunity and a fiscal decision or fiscal opportunity within the organization that allows global self-regulation on the fiscal cost of operations, in response to the nature of the relation of its members.

Other aspect to observe is that the manipulation of prices agreed upon transactions between international associated enterprises generates an erosion of the tax base on which the tax income is determinate, that is the main reason for tax administrations that transactions are carried out under full competitive prices and the taxable amount in each jurisdiction would be the correct.

²² GARCIA PRATS, “Los precios de transferencia...” cit. 2005 Pág. 36.

²³ ROSEMBUJ, Tulio, “Precios de transferencia. Los acuerdos de costes” Instituto de Estudios Fiscales, 4/08 2008, Pág. 9.

Nevertheless, that transfer prices affect not only to international transactions, but also to national transactions, but on this case do not has an impact on international double taxation issues. Therefore, the international transfer pricing are more difficult to treat because involve more than one tax jurisdiction and as a result, any adjustment of transfer prices in a jurisdiction involves whereas a correlative adjustment in another jurisdiction.

However, if the jurisdiction does not agreed to make a corresponding adjustment, the multinational group will pay taxes twice for this part of their benefits. Therefore, an international consensus is needed for determining transfer pricing's taxation of cross-border transactions with the aim of reducing the risks of this double taxation. That is the reason on focusing this study on international transactions.

On the other hand, transfer prices not only affect income tax issues, they can also affect the decrease on tariffs/customs on international operations. Also, transfer pricing can be used with the scope to transfer funds from one State to another, when control exchange standards that prevent repatriation of benefits, as well as being part of the commercial strategy to penetrate new jurisdictions or markets.

Consequently, the fact that each tax has its own parameters of the valuation of transactions, as well as different valuation methods, affects the tax base directly and, therefore, to the taxpayer to liquidate the taxes because the tax base will be different for each tax. Also, the accounting valuation of these transactions also has another form of valuation, aggravating the administrative burden on the enterprises and MNC.

On the other hand, transfer prices are significant for both taxpayers and tax authorities because they determine in large part the income

and expenses, and therefore taxable profits of associated enterprises in different tax jurisdictions²⁴.

Through the observation of the problem of different transactions valuation's methods for each tax and the way affects the tax base of each tax, this may would be solved if this concept was unify in all taxes as well as for accounting rules.

As GARCIA PRATS²⁵ states, the use of a proper policy transfer pricing for multinational corporations is a mechanism that allows to reduce the tax burden overall of the incomes of multinationals, having now become the most important instrument of international tax planning.

Transfer pricing, at a glance, seems to be well regulated in the international legal field. But when it is analyzed the implementation of transfer pricing can be noticed that there are still many legal gaps to be solved, leading to distortions and conflicts of qualification and allocation of income.

One of the important points on Transfer pricing are that disputes between States to treat qualification and allocation of incomes of the associated enterprises transactions, due to each domestic legal systems has their own regulation, and the States do not wants to lose their tax revenue.

Therefore this study analyzes through comparative law the situation of transfer pricing in various States. Furthermore, in this study there are also considered problems on transfer pricing are, also, observed, as well as the arm's length principle, problems of comparability analysis, Advance pricing agreement and the ways to resolve the problems of transfer pricing.

²⁴ Párrafo 12 de las Directrices de la OCDE

²⁵ GARCIA PRATS, "Los precios de transferencia: su...", 2005, Pág. 34.

Regarding the ways to resolve the problems of transfer pricing, from our point of view it is believed that the advance pricing agreements are the most appropriate, but these can only be agreed when a transaction is repeated during a minimum period of time. Following the positive evaluation of APAs, we consider that maybe would be convenient the creation of a bilateral or multilateral Convention on transfer pricing.

Through this study is focused in the problems transfer pricing at international level, and intend to be a guide for Spanish investors in the establishment on any of the countries studied, taking into account the affectation on transfer pricing in each country and the repercussions to be faced in case that are not apply correctly or on the case of trying to avoid taxes in a jurisdiction.

Capítulo II

Normativa Internacional relativa a los Precios de Transferencia

1. Aplicación de las Directrices de la OCDE

Debido al aumento de transacciones internacionales y de multinacionales en la segunda mitad del siglo XX, la necesidad de la regulación de los precios de transferencia se hizo más latente. En 1968, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos publicó un reglamento detallado referido a ciertos tipos de transacciones intersocietarias. Pero no fue hasta el año 1979 que la OCDE elaboró el informe "Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales". Este informe sólo pretendía hacer un análisis de los problemas a tener en consideración, así como describir los métodos y prácticas aceptables para determinar los precios de transferencia.²⁶

El informe, "Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales" de la OCDE, se considera el principal informe de la regulación de precios de transferencia a nivel internacional.

Este informe elaboró el principio de plena competencia tal y como lo recoge el Artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. En otros informes como "Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales Tres Cuestiones Fiscales" (1984) (el "Informe de 1984") y "Subcapitalización o capitalización vía deuda" (el "Informe de 1987") se refieren más a cuestiones sobre precios de transferencia en el

²⁶ Véase HUBERT M.A. Hamaekers "Precios de Transferencia, Historia, Evolución y Perspectiva", en la monografía "Fiscalidad Internacional" Ed. Centro de Estudios Financieros, edic.: 3ª, Madrid, 2007, Pág. 513.

contexto de tópicos específicos.²⁷ Las cuales son actualizadas y revisadas regularmente para adaptarse a los cambios del comercio internacional.

Aunque la mayoría de Estados siguen el modelo de convenio de la OCDE es importante mencionar, que el modelo de convenio de la ONU, también ampliamente utilizado, en su artículo 9 transcribe literalmente los supuestos de “empresas asociadas” del Art. 9 la ModCDI. Asimismo, el Convenio 90/436/CEE, en su artículo 4²⁸, también sigue el mismo criterio sobre sociedades vinculadas, aún incluyendo las relaciones internas producidas entre el establecimiento permanente y su casa central situada en otro Estado firmante del Convenio. A día de hoy los países miembros de la OCDE continúan adoptando el principio de plena competencia tal y como está recogido en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE (y en los convenios bilaterales que obligan, legalmente en

²⁷ Párrafo 13 Directrices de la OCDE.

²⁸ Artículo 4 del Convenio 90/436/CEE. La aplicación del presente convenio se regirá por los principios siguientes:

Cuando:

una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro Estado contratante, o cuando
b) las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa de otro Estado contratante,

y cuando en uno de estos casos las dos empresas, en sus relaciones comerciales o financieras, estén vinculadas por condiciones acordadas o impuestas que difieran de las que se acordarían entre empresas independientes, los beneficios que en caso de no haberse dado dichas condiciones, hubiese realizado una de las empresas, pero que no hayan podido realizarse debido a la existencia de dichas condiciones, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y ser gravados consecuentemente.

2) Cuando una empresa de un Estado contratante ejerciere su actividad en otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente que esté situado en este último, se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que hubiese podido realizar si hubiera constituido una empresa diferente que hubiera ejercido idénticas o análogas actividades en condiciones idénticas o análogas y que hubiera tratado con total independencia con la empresa de la que fuere establecimiento permanente.

este aspecto, a las partes interesadas en los tratados) y en el Informe de 1979²⁹.

Los precios de transferencia entre partes vinculadas deben ser valoradas según el valor de mercado entre sociedades independientes, es decir por el principio de libre competencia.

El principio de libre competencia data de los años 1917 y 1918 en las legislaciones internas de Reino Unido y Estados Unidos, respectivamente. Este principio se fue desarrollando durante el siglo XX, más específicamente en los años 80, hasta tomar un carácter internacional. Actualmente, el principio de libre competencia se encuentra con una regulación en permanente estado de reforma fiscal en la que (co)existen varios «centros de producción de normas» (Organismos Internacionales (la OCDE y la ONU) y supranacionales (UE), como los propios Estados) que contribuyen a ordenar o regular desde diversos ángulos y niveles el conjunto de cuestiones que promueven la aplicación del principio de libre competencia.

Las directrices de la OCDE aunque en teoría son consideradas como *soft-law*, ya que su función es la de establecer una guía a los estados para establecer la legislación de precios de transferencia. Se tiende a ver más como *hard-law*, debido a la necesidad de una cierta homogeneidad en las normas sobre precios de transferencia entre estados para la valoración de las transacciones (a) de sociedades vinculadas y (b) para seguir unos criterios similares de valoración por las Administraciones tributarias de diferentes Estados. Por tanto, las Directrices analizan los métodos para valorar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras dentro de una multinacional satisfacen el principio de plena competencia y estudian la aplicación práctica de estos métodos.

²⁹ Párrafo 15 Directrices de la OCDE.

Asimismo, en el ModCDI (Modelo de Convenio para evitar la de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE) en su artículo 9 establece la base jurídica de la regulación de los precios de transferencia, estableciendo la aplicación del principio de libre competencia entre sociedades vinculadas en diferentes jurisdicciones y por ende la asignación correcta de bases imponibles para cada sociedad, así como evitar aplicar una doble imposición económica por los estados cuando se efectuó un ajuste correlativo a una de las sociedades vinculadas.

Por otra parte, las directrices en el artículo 25 del ModCDI ofrecen, para resolver las controversias relativas a la aplicación de Convenios de doble imposición, el procedimiento amistoso, siendo un mecanismo que permite a las Autoridades competentes a resolver los casos de doble imposición jurídica y económica derivados de los ajustes de los precios de transferencia, el cual se tratará con más detalle posteriormente.

2. El Principio de Libre Competencia

El principio de libre competencia o plena competencia, conocido por el término anglosajón *"arm's length principle"*³⁰, alude al principio por el que las transacciones entre empresas/sociedades vinculadas son valoradas o efectuadas por el valor normal de mercado, es decir, como si se tratase de sociedades independientes.

Asimismo hay varias razones que explican por qué los países miembros de la OCDE y otros no miembros han adoptado el principio de plena competencia. Una de las primeras causas es que este principio ofrece un tratamiento fiscal equitativo para empresas multinacionales y para

³⁰ El principio de plena competencia persigue tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas separadas en lugar de como partes inseparables de una sola empresa unificada. La preocupación se centra en la índole de las relaciones comerciales entre esos partícipes porque su consideración como empresas separadas lleva a tratar a los miembros del grupo multinacional como si fueran entidades independientes. (Inciso tercero del Párrafo 1.6 de las Directrices de la OCDE).

empresas independientes. Permitiendo un trato más igualitario a efectos fiscales entre empresas asociadas e independientes que supone el principio de plena competencia evita que surjan ventajas o desventajas fiscales que, de otra forma, distorsionarían la posición competitiva relativa de cada tipo de entidad. Además, el principio de plena competencia facilita el crecimiento del comercio y de las inversiones internacionales al excluir las consideraciones fiscales de las decisiones económicas³¹.

Por otra parte, si los precios de transferencia no se determinan por el principio de libre competencia, las obligaciones tributarias de las empresas vinculadas y los ingresos tributarios de los países involucrados quedarían distorsionados. Sin embargo, hay otros factores que también pueden ocasionar distorsiones, v. gr. la legislación aduanera contradictoria: anti-dumping, controles de cambio y precios. Es más, las distorsiones pueden estar causadas por los requerimientos de cash-flow en las multinacionales, o [...] por la presión de los accionistas para ver beneficios elevados en la casa matriz.³²

Asimismo, el principio de libre competencia se encuentra establecido en el Art. 9.1 del CDI, principio que se basa, como hemos mencionado anteriormente, en considerar las diferentes operaciones entre entidades como si fueran entidades independientes, es decir, teniendo en cuenta los diferentes miembros de una multinacional como si fueran diferentes empresas, y no como una sola empresa unificada.

Por ende, “cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras [...] pero cuando las empresas asociadas negocian entre sí, tal vez las fuerzas externas del mercado no afecten de la misma manera a sus relaciones comerciales y

³¹ Pár.1.7 de las Directrices de la OCDE.

³² “Fiscalidad Internacional” Edit.: Centro, cit. , 2007, Pág. 531.

financieras aunque, a menudo, las empresas asociadas pretendan reproducir en sus negociaciones la dinámica de las fuerzas del mercado. Por tanto, las Administraciones tributarias no deberían considerar automáticamente que las empresas asociadas pretendan manipular sus beneficios. [...] cualquier ajuste fiscal guiado por el principio de plena competencia no debería afectar a las obligaciones contractuales esenciales asumidas por las empresas asociadas sin una finalidad fiscal y podría ser procedente incluso cuando no hay intención de minimizar o evadir impuestos [...]. En los casos que los precios de transferencia no responden a las fuerzas del mercado y al principio de plena competencia, podrían distorsionarse las deudas tributarias de empresas asociadas y los ingresos tributarios de los países receptores de la inversión. Por esto, los países miembros de la OCDE han acordado que, a efectos fiscales, los beneficios de empresas asociadas puedan ser ajustados en la medida necesaria para corregir las distorsiones mencionadas y asegurar de este modo que se cumple el principio de plena competencia. Los países miembros de la OCDE consideran que se logra un ajuste adecuado determinando las condiciones de las relaciones comerciales y financieras susceptibles de encontrarse entre empresas independientes en operaciones similares y bajo circunstancias similares”³³.

Aunque se ha demostrado efectivo el uso del principio de libre competencia en gran número de casos, en otros, su aplicación es difícil y complicada, como es el caso de grupos multinacionales con producción integrada de bienes altamente especializados en intangibles exclusivos y/o en la prestación de servicios especializados, debido a la poca o nula comparación que se encuentra en el mercado de estos productos, debido a su grado de exclusividad y especialización. También se ha de tener en cuenta que algunas transacciones se dan sólo entre empresas asociadas, y no entre empresas independientes,

³³ Pár.1.2 y 1.3 de las Directrices de la OCDE.

debido a que los grupos multinacionales tienen unas circunstancias comerciales que no se dan entre sociedades independientes³⁴.

Además, se ha de tener en cuenta las dificultades que pueden encontrar tanto las Administraciones tributarias como los contribuyentes para poder aplicar este principio, debido a que se necesita una gran información de datos para que tanto las Administraciones tributarias como los contribuyentes puedan evaluar las operaciones no vinculadas y las actividades comerciales de empresas independientes y las comparen con las operaciones y actividades de empresas asociadas. Aparte, en algunos casos la información requerida es difícil de obtener e interpretar.

En línea con numerosos autores entre ellos RUBIO GUERRERO no se debería presumir que las condiciones establecidas en las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas se desvían respecto de las que demandaría el mercado libre. Las empresas asociadas de los grupos multinacionales tienen normalmente un grado de autonomía considerable y a menudo negocian entre sí como si fueran empresas

³⁴ Por ejemplo, el derecho a explotar los resultados de futuras investigaciones, por un precio determinado si el beneficio potencial de dicho intangible no puede ser estimado y hay otras formas de explotación del citado intangible. En tal caso, una empresa independiente puede no querer arriesgar una venta definitiva porque puede ser que el precio no refleje la capacidad del bien intangible de llegar a ser extremadamente rentable. De modo parecido, el propietario de un bien intangible puede mostrarse reticente a entrar en acuerdos de cesión vía licencia con empresas independientes por temor a que se degrade su valor. Por el contrario, este mismo propietario estaría dispuesto a ofrecer condiciones menos restrictivas a empresas asociadas en la medida en que se puede controlar más de cerca el uso del bien intangible. No hay riesgos para el beneficio global del grupo en una operación de este tipo entre miembros de un grupo multinacional. En estas mismas circunstancias, una empresa independiente explotaría por sí misma el bien o lo cedería vía licencia a otra empresa independiente durante un período limitado de tiempo (o posiblemente bajo un acuerdo que permita ajustar los cánones). Sin embargo, siempre existe el riesgo de que el bien intangible no sea tan valioso como parece. Por tanto, una empresa independiente tiene que optar entre vender el bien intangible, disminuyendo así el riesgo y asegurando la utilidad, o explotarlo, asumiendo el riesgo de que la utilidad difiera de la que se podría haber obtenido de la venta del intangible. El principio de plena competencia es difícil de aplicar cuando las empresas independientes rara vez participan en operaciones de la naturaleza de las realizadas por empresas asociadas, porque no hay, o hay poca evidencia, de las condiciones que éstas hubieran establecido.

independientes. Las empresas responden a las situaciones económicas nacidas en condiciones de mercado en sus relaciones, tanto con terceros como con empresas asociadas. Por ejemplo, los directivos locales pueden estar interesados en determinar un buen registro de resultados y, por tanto, no querrían fijar precios que redujeran los beneficios de sus propias sociedades. Las Administraciones tributarias deberían tener presente que, desde el punto de vista de la gerencia, las multinacionales se encuentran incentivadas para utilizar precios de plena concurrencia con el objeto de poder juzgar la actuación de los diversos centros generadores de beneficios. Las Administraciones tributarias deberían recordar estas consideraciones con el objeto de facilitar una asignación eficiente de sus recursos a la hora de seleccionar y llevar a cabo comprobaciones de precios de transferencia. En ocasiones, puede suceder que las relaciones entre empresas asociadas pueden influir en el resultado de la negociación. En consecuencia, la evidencia de condiciones de negociación duras no es suficiente. Con el objeto de ajustar beneficios por referencia a las condiciones que hubieran concurrido entre empresas independientes en operaciones comparables, el principio de plena concurrencia persigue tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas separadas en lugar de como partes inseparables de una sola empresa unificada. La preocupación se centra en la índole de las negociaciones entre esos partícipes porque su consideración como empresas separadas lleva a tratar a los miembros del grupo multinacional como si fueran entidades independientes, por sí sola para determinar si éstas responden al principio de plena concurrencia³⁵.

³⁵ RUBIO GUERRERO, Juan José, “Una Revisión de la Experiencia Internacional sobre la Aplicación...” cit. 1998, Pág. 23-24

Pero, como señala TRAPÉ VILADOMAT³⁶, a pesar de la complejidad que, en ocasiones comporta la aplicación de este principio, debe reconocerse que se trata del único aceptado internacionalmente como rector del análisis de los PT. Ningún otro criterio goza de tal aceptación [...] por lo que sólo este principio limita el riesgo de que se produzca y consolide una doble imposición.

En definitiva, la aplicación del principio de plena concurrencia, desde un punto de vista operativo, exige la consideración de un conjunto de aspectos básicos³⁷:

- a) El precio de plena concurrencia debe calcularse con respecto a una operación concreta, específica y única,
- b) la transacción de las entidades vinculadas debe ser comparada con esta operación concreta, específica y única,
- c) el precio de plena concurrencia debe considerar todas las obligaciones contractuales y legales que sean asumidas por las partes contratantes,
- d) cualquier precio de plena concurrencia debe basarse en un mercado abierto, libre, sin limitaciones o regulaciones restrictivas,
- e) en cualquier caso, deben considerarse las características subjetivas de la operación, razón por la cual el precio de plena concurrencia puede diferir del precio libre de mercado,
- f) la consideración del análisis funcional de las operaciones realizadas por las entidades (funciones de cada entidad, riesgo económico

³⁶ TRAPÉ VILADOMAT, M. “Empresas Asociadas”, en la monografía de coord. Carmona Fernández, Ernesto “Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2007” Ed. Edición Fiscal Ciss. Valencia., 2007, Pág. 216.

³⁷ MAISTO, G. “General Report”, Cahiers de droit fiscal international, 49th Congress of IFA. Kluwer Law and Taxation Publishers, Rotterdam, 1992

asumido, responsabilidad y activos empleados en la realización de las operaciones.

3. Empresas Asociadas según la OCDE

El principio de libre competencia como hemos señalado se aplica entre sociedades vinculadas, por tanto, es de gran importancia delimitar correctamente la mencionada vinculación. Se ha de tener en cuenta que aunque las directrices sirven como guías internacionalmente, cada jurisdicción establece sus propias delimitaciones en el concepto de sociedad vinculada.

Para la aplicación del principio de libre competencia se ha de dar vinculación entre las sociedades, y como menciona MORENO FERNÁNDEZ, "el término "vinculación" es antitético al de "independencia", puesto que éste implica la libertad en el comportamiento de una persona o entidad, mientras que aquél supone la sujeción o determinación precisa de ese comportamiento. Determinación precisa que se va dirigida a alterar los precios o valores de las operaciones en relación con los que sería fijados en condiciones normales de mercado (es decir entre sujetos independientes), con la única finalidad de obtener una ventaja patrimonial: Bien mayores gastos para una entidad o bien mayores ingresos. Y la finalidad es evidente: la traslación de beneficios de una entidad a otra con la intención de minorar la base imponible de una en beneficio de otra (normalmente, por tener determinados beneficios fiscales o por ser residente en territorios con una menor presión fiscal)"³⁸.

³⁸ Véase MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, "La Tributación de las Operaciones Vinculadas: Impuesto sobre la renta de las personas físicas, Impuesto sobre sociedades e Impuesto sobre la renta de no residentes", Ed.Aranzadi, Pamplona, 1998, Pág. 33.

El artículo 9.1 del ModCDI de la OCDE sobre "empresas asociadas"³⁹ establece que se entenderá como empresa asociada *cuando*:

- a. Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o*
- b. Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que, de hecho, no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.*

Como se puede observar en éste artículo no se hace una limitación exhaustiva sobre supuestos de vinculación entre empresas sociedades, sino que se hace a grandes rasgos, sin especificar las condiciones que deben darse para establecer la vinculación entre dos o más empresas (es decir entre matriz y filial o participación de ambas en otra empresa que serían sociedades hermanas). Por tanto, el artículo se limita a establecer las formas de participación y deja a los Estados que en su ordenamiento jurídico nacional establezcan las limitaciones. Según lo que dispone el Art. 3.2 del ModCDI es necesaria la referencia a la legislación tributaria interna del país que interpreta el Convenio que concrete el sentido de la expresión participación en la dirección, control o capital de otra empresa. Ello puede originar una diferente concreción

³⁹ Se dice que dos empresas son asociadas una respecto de la otra cuando una de ellas cumple con los requisitos establecidos en el artículo 9 párrafos 1a) o 1b) del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE en relación con la otra empresa.

de las personas o entidades que pueden sufrir una modificación de las rentas a que les resulten imputables en virtud de lo dispuesto en el Art. 9 ModCDI en los diferentes Estados, aunque fundamentalmente implica y presupone una cláusula abierta, permisiva –en líneas generales- con el concreto alcance subjetivo para la realización de los ajustes que se encuentran previstos en la normativa interna de los diferentes Estados⁴⁰. Por consiguiente, como analizaremos más adelante, los Estados, basándose en este artículo han hecho una definición más amplia de “empresas asociadas” en sus legislaciones.

Como se menciona anteriormente, la mayoría de Estados siguen el modelo de convenio de la OCDE, pero, el modelo de convenio de la ONU, también ampliamente utilizado, en su artículo 9 transcribe literalmente los supuestos de “empresas asociadas” del Art. 9 la ModCDI. Asimismo, el Convenio 90/436/CEE, en su artículo 4⁴¹, también sigue el mismo criterio sobre sociedades vinculadas, aún incluyendo las relaciones internas producidas entre el establecimiento permanente y su casa central situada en otro Estado firmante del convenio.

Se puede decir que la vinculación entre sociedades es un factor crítico de los precios de transferencia, si no se da ésta vinculación se presupone que las transacciones son entre sociedades independientes que se rigen por los precios de mercado⁴².

⁴⁰ GARCÍA PRATS, F. A. “Artículo 9 MC OCDE Empresas Asociadas”, en la monografía de RUIZ GARCÍA, José Ramón, CALDERÓN CARRERO, José Manuel “Comentarios a los Convenios para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal concluidos por España”, Ed.Fundación Pedro Barrié de la Maza, La Coruña, 2004 Pág. 544-545.

⁴¹ Véase nota al pie de Pág. núm. 28.

⁴² Como expone Mayra O. Lucas Mas en “Los sistemas de ...” 2009, cit., Pág. 71, una excepción a esta aseveración es la normativa de precios de transferencia vigente en Rusia, que permite a las autoridades tributarias efectuar ajustes a los precios convenidos, no sólo en transacciones entre partes vinculadas, sino también en aquellas transacciones en las que las partes son independientes entre sí. El art. 40.2 del Código Tributario de la Federación Rusa enumera tres casos en los que las autoridades tributarias rusas pueden establecer y

En éste Art. 9.1 se establece cuando se da vinculación entre sociedades y asimismo también deja implícito la aplicación del principio de plena competencia entre las sociedades vinculadas.

4. Los Métodos de Valoración de la OCDE

Para la aplicación del principio de libre competencia, las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE han desarrollado de forma amplia los mecanismos de fijación de los precios de transferencia, analizando aquellos métodos que se ajustan con el criterio del principio de libre competencia, ajustan al criterio de independencia y de empresa separada fijado en el artículo 9 y aquellos otros que pueden suponer una vulneración de sus principios inspiradores⁴³.

Los métodos de valoración se basan en la comparación de las transacciones de las mismas características entre sociedades independientes. Para hacer la valoración pertinente es necesario el desarrollo de un análisis de comparabilidad⁴⁴ entre sociedades no vinculadas, el cual se analizara posteriormente.

Los métodos de valoración se desarrollan de forma diversa, dependiendo del tipo o aspecto de la transacción vaya a ser comparado.

dictar los precios de las operaciones: a) transacciones entre empresas filiales; b) acuerdos de cambio (barter transactions); y, c) en el caso que haya una variación material en los precios utilizados por el contribuyente para productos idénticos o similares durante un período de tiempo reducido (aumento o descenso en un 30%). Así pues, en Rusia no es necesario que se dé el prerequisite de vinculación entre las partes. Los ajustes efectuados en base a la normativa interna rusa no sería, sin embargo, permitidos en virtud del art. 9 MC OCDE, ya que dicho precepto condiciona el ajuste fiscal a que haya una participación en el control, gestión o capital entre las dos empresas.

⁴³ GARCIA PRATS, F. A “Los precios de transferencia: su...” 2005, cit., Pág. 15.

⁴⁴ Las Directrices sobre PT de la OCDE establecen en su glosario el termino análisis de comparabilidad:

Comparación de una operación vinculada con una o varias no vinculada(s). Estos dos tipos de operaciones son comparables si no existe diferencia alguna capaz de afectar de forma importante al factor que se ha examinado en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o si es posible efectuar ajustes necesarios bastante precisos que eliminen los efectos sustanciales de cualquier diferencia.

Por ende, pueden ser desarrollados haciendo una comparación estimación directa del precio, comparación del margen de beneficio bruto, comparaciones de ratios de beneficio o márgenes de beneficio de transacciones entre empresas independientes. Pero todos los métodos de valoración se aplican entre transacciones efectuadas entre sociedades independientes comparables.

Las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE exponen varios métodos de valoración, los conocidos como tradicionales, que son los que se recomiendan principalmente y los otros métodos. Estos métodos se analizarán con más detalle en el punto 4.2.

4.1 Análisis de comparabilidad

Para la aplicación del principio de plena competencia y establecer un precio aceptable de transacciones entre empresas vinculadas, es necesario hacer un análisis de comparabilidad entre transacciones de la misma naturaleza y comparables⁴⁵ entre sociedades independientes.

El análisis de la comparabilidad trata de determinar si las diferencias que existen entre la situación que se examinan y la situación que sirve de referencia resultan tolerables y, por tanto, si la situación que se utiliza como referencia da una aproximación suficiente al precio que se

⁴⁵ Véase el 1.15 de las Directrices de la OCDE, “ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones que se comparan pueda afectar materialmente a las condiciones analizadas en la metodología o que se pueden analizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias” y párrafo 1.23 de las directrices “las operaciones y entidades vinculadas e independientes no son comparables entre sí cuando hay diferencias significativas en los riesgos asumidos respecto de las cuales no se puede realizar un ajuste adecuado. El análisis funcional resultará incompleto a menos que se consideren los principales riesgos asumidos por cada parte, ya que la asunción o la distribución de riesgos influye en las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas”.

busca de la transacción, o se pueden hacer ajustes para lograr una mayor aproximación.⁴⁶

Por tanto, para desarrollar el análisis de comparabilidad es necesario tener en cuenta los siguientes factores: las características de los activos o de los servicios, el Análisis funcional, las cláusulas contractuales de las transacciones, las circunstancias económicas y las estrategias mercantiles de las sociedades. Dependiendo de la naturaleza de la transacción así como si son transacciones entre sociedades vinculadas o independientes, serán más relevantes unas características u otras a comparar. Por ejemplo, la similitud en las características de los activos o servicios transmitidos será más relevante cuando se comparen precios de operaciones vinculadas y no vinculadas, y menos relevante cuando se comparen márgenes de beneficios.

Cada uno de los factores mencionados son necesarios para poder desarrollar el análisis de comparabilidad teniendo en cuenta las características pertinentes, ya que para una correcta comparabilidad no se pueden obviar factores tan importantes como las diferencias de mercados, posición en el mercado, estrategias mercantiles, etc.

4.1.1 Características de los activos o de los servicios

El análisis de comparabilidad empezará por la comparación de las características de los bienes o servicios, el cual se centrará en comparar las características físicas de estos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta; en el caso de la prestación de servicios, la naturaleza y el alcance de los servicios; y en el caso de activos intangibles, la forma de la operación,

⁴⁶ Véase PALAO TABOADA, Carlos, “Temas pendientes de Derecho Tributario”, Ed.Cedes, Barcelona, 1997, Pág. 16 .

el tipo de activo, la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo objeto de valoración⁴⁷.

4.1.2 Análisis funcional

El análisis funcional se basa en identificar las funciones que desempeña cada sociedad, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos realmente asumidos, asimismo identificando y comparando las actividades y responsabilidades, significativas desde un punto de vista económico, que son o van a ser asumidas por la empresa independiente y por la asociada. Por tanto, para poder definir si se pueden comparar unas transacciones entre sí, es necesario definir e identificar las funciones en cada caso.

Además un aspecto al que se ha de poner particular atención es la estructura y organización del grupo, así como la concreción de titularidad en que el contribuyente ejerce sus funciones.

Para desarrollar el análisis funcional, las circunstancias a tener en cuenta en cada caso pueden incluir el diseño, la fabricación, el montaje, la investigación y el desarrollo, la prestación de servicios, las compras, la distribución, la comercialización, la publicidad, el transporte, la financiación y la gestión. También, puede incluir la identificación y comparación de las funciones desempeñadas, la tarea de considerar los activos que son o serán utilizados, como las instalaciones y equipos, la utilización de intangibles valiosos, etc., y la naturaleza de los mismos, así como su antigüedad, el valor de mercado, la ubicación, la existencia de derechos de propiedad industrial.

Por otra parte, también se debe tener en cuenta la comparación de las funciones desempeñadas, la valoración de los riesgos⁴⁸ asumidos por

⁴⁷ Véase párrafo 1.19 de las Directrices de la OCDE.

⁴⁸ Párrafo 1.24 de la Directrices de la OCDE, los riesgos a tener en cuenta son: los del mercado, tales como las fluctuaciones en los costes de los factores y en los precios de los

los partes interesadas. La distribución de riesgos entre las partes vinculadas, también, se han de basar en el principio de libre competencia. Por tanto, cada parte debería asumir mayores cuotas de riesgo y mayor control⁴⁹.

Con lo cual se puede decir que no son comparables entre sí las operaciones y entidades vinculadas e independientes, cuando hay diferencias significativas en los riesgos asumidos respecto de las cuales no se puede realizar un ajuste adecuado. En consecuencia, el análisis funcional resultará incompleto a menos que se consideren los principales riesgos asumidos por cada parte, ya que la asunción o la distribución de riesgos influyen en las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas⁵⁰.

4.1.3 Cláusulas contractuales

Un factor importante para hacer un estudio de comparabilidad son las cláusulas contractuales de las transacciones, en estas cláusulas se definen generalmente de forma expresa o implícita, como se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes.

productos; los de pérdidas asociadas a la inversión en propiedad, planta y equipo y a su uso; los derivados del éxito o fracaso de las inversiones en investigación y desarrollo; los riesgos financieros, como los motivados por la inestabilidad de los tipos de cambio de moneda y de los tipos de interés; los riesgos crediticios, etc.

⁴⁹ Por ejemplo, supongamos que la sociedad A contrata con B producir y enviarle mercancías. AB le corresponde decidir el nivel de producción y envío de bienes. En tal caso, no parece probable que la sociedad A esté dispuesta a asumir muchos riesgos respecto de las existencias al no controlar su nivel, siendo la sociedad B quien lo fija. No cabe duda de que existen riesgos, como los que se producen a lo largo del ciclo económico, respecto de los cuales ninguna de las partes en la operación posee un control significativo y que en condiciones de plena competencia pudieran haber sido asignados a cualquiera de ellas. Es necesario realizar algún tipo de análisis para determinar en la práctica en qué medida cada una de las partes soporta tales riesgos. Cuando se plantea el grado en que cada uno de los interesados en la operación soporta los riesgos derivados de los tipos de cambio y/o de los tipos de interés, normalmente será necesario considerar en qué medida, en el caso de que exista, el contribuyente y/o el grupo multinacional desarrollan algún tipo de estrategia comercial para minimizar o hacer frente a los riesgos mencionados,(párrafo 1.27 de la Directrices de PT, Pág. I-10).

⁵⁰ Véase párrafo 1.23 de las Directrices de la OCDE.

Se ha de tener en cuenta que estas cláusulas no siempre se encuentran redactadas en los contratos, por lo tanto en los casos que no estén escritas deberán ser deducidas de la conducta y de los principios económicos que se rigen normalmente entre las partes vinculadas.

4.1.4 Circunstancias Económicas

La comparabilidad de las circunstancias económicas también es un factor a tener en cuenta de las transacciones a examinar en mercados determinados. En este factor se requiere una similitud entre los mercados a comparar donde están ubicadas las sociedades vinculadas e independientes. En el caso que hubiera diferencias, estas no deben incidir materialmente en los precios, pero si esto sucediera, se debe poder realizar los ajustes apropiados para lograr la comparabilidad. Para calificar un mercado hay muchas circunstancias económicas a la hora de determinar la comparabilidad como su localización geográfica, su dimensión, el grado de competencia, la posición competitiva relativa en el mismo de compradores y vendedores; la disponibilidad de bienes y servicios sustitutivos, los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, etc.

Las circunstancias económicas, aunque, a primera vista, parece que en un mismo mercado o en el mercado nacional deben ser comparables, no siempre sucede, ya que esto dependerá de los sectores y de las circunstancias de cada transacción. No siempre un mercado nacional podrá ser comparable debido a la existencia de diferencias sustantivas que no permiten hacer esta comparativa, y obligan a hacer una comparativa a nivel más reducido o concreto, como sería un mercado local. Asimismo, en otras ocasiones mercados más amplios pueden ser comparables, como podría ser el mercado de la zona euro para transacciones financieras. Esto demuestra que para poder comparar las circunstancias económicas la determinación del mercado comparable

puede ser muy amplio como en el caso del mercado europeo o más restringido como sería un mercado local.

4.1.5 Estrategias Mercantiles

Las estrategias mercantiles también son un factor para determinar la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas y entre empresas asociadas e independientes para establecer los precios de transferencia. Estas estrategias pueden ser de diversa índole como es la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la incidencia de las leyes laborales vigentes y en proyecto, la valoración de los cambios políticos, así como cualesquiera otros factores que influyen en la dirección cotidiana de la empresa. De la misma forma, es relevante considerar si las estrategias comerciales han sido ideadas por el grupo multinacional o por uno de sus miembros aisladamente, así como la forma y la medida en que se han involucrado otros miembros del grupo multinacional ante la necesidad de aplicar esta estrategia.

Por otra parte se ha de tener en cuenta que cuando se valora una estrategia comercial que se diferencia respecto a otras sociedades, puede aportar problemas para la administración tributaria para probar la transparencia y legitimidad de la diferencia de otras empresas comparables. Algunas de estas estrategias, como las que se refieren a la penetración en mercados o al aumento de cuotas de participación en el mismo, implican la reducción de los beneficios actuales del contribuyente para entrar a un mercado nuevo en previsión del aumento de beneficios en el futuro, pero esta práctica no se puede proceder durante un largo periodo de tiempo, ya que vulneraría los principios antidumping. Asimismo, si el contribuyente no sigue la estrategia comercial propuesta de incrementar los beneficios, puede suceder que ciertas condiciones legales impidan una nueva

comprobación de las Administraciones tributarias de períodos impositivos anteriores.

4.2 Métodos de Valoración

Una vez vistos los principales conceptos para establecer un análisis de comparabilidad, veremos los métodos de ajuste, los cuales aplican el principio de plena competencia, y se utilizan para determinar los precios de transferencia aceptables. Los diversos métodos establecidos por las Directrices se basan en la comparación de las transacciones con otras transacciones de la misma índole efectuada por una sociedad independiente.

Las Directrices establecieron en el informe de 1979 los métodos de valoración tradicionales:

1. Método del precio libre comparable (*Comparable uncontrolled price method (CUP)*)
2. Método del precio de reventa (*Resale price method*)
3. Método del coste incrementado (*Cost plus method*)

Las Directrices establecen que los métodos tradicionales, basados en la comparación de la operación, constituyen los medios más directos para precisar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas responden a las de plena competencia. Por tanto, estos métodos tradicionales son preferibles a otros⁵¹. Sin embargo, las complejidades de las situaciones reales de las actividades empresariales pueden implicar dificultades en la forma de aplicar los métodos tradicionales. En esas situaciones excepcionales en las que no

⁵¹ Pero aunque los métodos tradicionales son los recomendados por la OCDE se producen casos en los que éstos métodos no pueden aplicarse solos o, excepcionalmente, no pueden aplicarse en absoluto. Estos casos deben considerarse como una última opción. Únicamente surgen cuando no existen suficientes datos de operaciones no vinculadas o cuando esos datos no se consideran fiables o las circunstancias de la situación económica son muy particulares. (véase pár. 3.50 de las Directrices de la OCDE).

existen datos disponibles o los disponibles no son de suficiente calidad como para confiar, únicamente o de forma absoluta, en los métodos tradicionales, puede resultar necesario preguntarse si, y en qué condiciones, se pueden utilizar otros métodos⁵².

Por consiguiente, dependiendo en los hechos y circunstancias del caso, será apropiado usar un método o más de uno en conjunto. Asimismo, también hay casos cuando se aplicará un método secundario por el contribuyente o por la administración tributaria para comprobar la similitud del resultado con el primer método aplicado, es decir comprobar los resultados del método aplicado con un segundo método.

Como expone RUBIO GUERRERO⁵³ las Directrices de la OCDE proponen emplear el principio de precio libre comparable con prioridad frente a cualquier otro, a la hora de valorar las transferencias de bienes y servicios entre partes vinculadas. En caso de no ser posible utilizar esta referencia, se propone emplear el precio de reventa o el coste incrementado. El método del coste incrementado suele ser el más adecuado en el caso de ventas de productos semiterminados y el del precio de reventa cuando se trate de entidades comercializadoras. Cuando las operaciones se refieran a servicios, cesiones de intangibles y operaciones financieras, la OCDE no se decanta por un método específico, dependiendo de las circunstancias de la operación. En caso de que surjan problemas al intentar aplicar alguno de ellos, se suele abrir la posibilidad de una combinación de varios métodos.

En el informe de 1995 las directrices establecen, los conocidos como otros métodos en caso que los tradicionales no se ajusten para la valoración del valor de la transacción, estos son:

⁵² Párr. 2.49 de la Directrices de la OCDE.

⁵³ RUBIO GUERRERO, Juan José, “Una Revisión de la Experiencia Internacional sobre la Aplicación...” cit., 1998, Pág. 50.

1. Métodos del beneficio de la operación (*Transactional profit method*⁵⁴)
2. Método de reparto del beneficio (*Profit Split method*)
3. Método del margen neto de la operación (*Transactional net margin method*)

Las Directrices, como hemos visto anteriormente, proponen el uso del método del precio libre comparable, aunque no obliga al uso de este, así como tampoco exige practicar diversos métodos en sus análisis. El principio de plena competencia no exige la aplicación de más de un método y, de hecho, confiar indebidamente en la necesidad de acudir a diversos métodos puede suponer una carga importante para los contribuyentes. Así, este Informe no exige, ni al inspector fiscal ni al contribuyente, practicar diversos métodos en sus análisis. Mientras que en algunos casos la elección de un método no sea evidente e inicialmente se considere más de un método, en general será posible seleccionar aquél que sea apto para ofrecer la mejor estimación de un precio de plena competencia. En casos complicados, sin embargo, cuando ningún enfoque resulte concluyente, una aproximación flexible a la cuestión llevaría a la evidencia de la utilización conjunta de diversos métodos. En tales casos, se debería intentar llegar a una conclusión conforme al principio de plena competencia que sea satisfactoria desde un punto de vista práctico para todas las partes interesadas, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias del caso, el conjunto de datos disponibles y la fiabilidad relativa de los diversos métodos a considerar⁵⁵.

Se ha de tener en cuenta que no existe ningún método que resulte útil en todas las circunstancias ni la aplicabilidad de cualquier método en

⁵⁴ Método de fijación de los precios de transferencia que examina los beneficios resultantes de determinadas operaciones vinculadas de una o varias empresas asociadas que participan en dichas operaciones.

⁵⁵ Véase pár. 1.69 de las Directrices de la OCDE

particular debe ser desestimada. Además, los grupos multinacionales tienen libertad para aplicar métodos no descritos en las Directrices el objeto de determinar precios, siempre que satisfagan el principio de plena competencia con arreglo a las Directrices. Sin embargo, el contribuyente debe mantener y estar preparado para suministrar documentación referida a la determinación de sus precios de transferencia⁵⁶.

4.2.1 Método del precio libre comparable

El método del precio libre de comparable (CUP) consiste en comparar el precio de los activos o servicios transferidos en una operación vinculada con el precio facturado de los activos o servicios transferidos en el marco de una operación no vinculada en circunstancias comparables⁵⁷. En el caso de que haya diferencia entre los precios puede ser debido a que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no respondan a las condiciones de plena competencia y por tanto se tenga que hacer el ajuste pertinente para aplicar los precios que se darían entre operaciones no vinculadas.

Éste método es el más recomendado y directo de aplicar cuando existen operaciones no vinculadas comparables, para determinar el valor normal de mercado.

Las propias directrices dan ejemplos de transacciones en los que se recomienda utilizar el método del precio libre de comparable como en

⁵⁶ Véase pár. 1.68 de las Directrices de la OCDE.

⁵⁷ Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada [...], a fin de aplicar el método del precio libre comparable, si se cumple una de las dos condiciones siguientes: 1. ninguna de las diferencias (si las hay) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas involucradas en esas operaciones es susceptible de influir materialmente en el precio del libre mercado; ó 2. pueden realizarse ajustes suficientemente precisos como para eliminar los importantes efectos de esas diferencias. Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. En consecuencia, en tales casos este método es preferible a los demás.(véase pár. 2.7 de las Directrices de la OCDE).

los casos de que una empresa independiente vende el mismo producto que es vendido entre dos empresas asociadas, también cuando las circunstancias que rodean las ventas de empresas asociadas e independientes son idénticas salvo que el precio de venta de la operación vinculada sea un precio de entrega y el de venta de la operación no vinculada sea un precio de fábrica o en el caso en el que la diferencia de precios de la transacción sea debido al volumen de la transacción⁵⁸.

Para que el método sea efectivo las transacciones deben ser lo más parecidas posibles, ya que los ajustes pertinentes para eliminar las diferencias entre las operaciones vinculadas y no vinculadas pueden complicar el uso de este ajuste.

Asimismo, este método es de difícil aplicación en sectores y mercados en los cuales no existen demasiadas transacciones de la misma índole para ser comparado entre operaciones no vinculadas.

4.2.2 Método del precio de reventa

El método del precio de reventa se basa en el precio al que se vende un producto a una empresa independiente previamente adquirido a una empresa asociada. Del precio de reventa se resta el margen del precio de reventa. El resultado obtenido, una vez deducido el margen del precio de reventa, puede considerarse como un precio de plena competencia de la transmisión inicial del activo entre las empresas asociadas. Además, el método del precio de reventa, así como el método del coste incrementado basan su comparación en el margen de beneficio bruto obtenido en las operaciones vinculadas con los

⁵⁸ Por ejemplo supongamos que un contribuyente vende 1.000 toneladas de un producto a 80 \$ por tonelada a una empresa asociada de su grupo multinacional y, al mismo tiempo, 500 toneladas del mismo producto a 100 \$ por tonelada a una empresa independiente. Este caso exige valorar si las diferencias en el volumen de las ventas deberían dar lugar a un ajuste del precio de transferencia. El mercado relevante debería investigarse, analizando operaciones de productos similares para conocer los descuentos habituales en función del volumen suministrado.

márgenes de beneficio bruto obtenidos en operaciones no vinculadas comparables.

Es decir, el precio de reventa se reduce en un margen bruto adecuado (el "margen del precio de reventa o "margen de reventa") representativo de la cuantía con la que el revendedor pretendería cubrir sus costes de venta y sus gastos de explotación y, en función de las tareas desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. El resultado derivado de sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, después de realizar los ajustes para tener en cuenta costes asociados a la compra del producto, un precio de plena competencia en la transmisión originaria de los activos entre las empresas asociadas. Este método probablemente sea más útil cuando se aplica a actividades de comercialización⁵⁹, es decir de compra-venta. Como señala SALA GALVAÑ en línea con otros autores cuando la sociedad es meramente distribuidora, simplemente compra el producto a su vinculada sin añadir actividad propia que altere sustancialmente el valor del bien con el fin de revenderlo a terceros independientes, el método empleado será el del precio de reventa⁶⁰

Se puede determinar el margen de reventa del revendedor en una transacción vinculada utilizando el margen de reventa obtenido por el propio revendedor sobre artículos comprados y vendidos en operaciones no vinculadas comparables. Asimismo, también puede ser utilizado el margen de reventa conseguido por una empresa independiente⁶¹.

⁵⁹ Ver párrafo 2.14 de las Directrices de la OCDE.

⁶⁰ SALA GALVAÑ, Gemma, "Los Precios de transferencia internacionales: Su tratamiento tributario", Tirant lo Blanch, Valencia, 2003. Pág 103

⁶¹ Se ha de tener en cuenta que los márgenes de reventa no se estiman por unidades, por lo que les afecta el volumen de ventas y la diferencia entre el precio de venta y el coste variable unitario.

Para utilizar este método para determinar la comparación entre transacciones de entidades vinculadas es necesario que se cumpla una de las siguientes condiciones: (1) ninguna de las diferencias (si es que existe alguna) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que emprenden esas operaciones puede influir materialmente en el margen de reventa en el mercado libre o (2) se pueden realizar ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos sustanciales de esas diferencias.⁶²

En el método del precio de reventa la similitud entre los productos no debe ser exacta entre transacciones vinculadas, pero los activos transmitidos deben seguir siendo comparables a los transmitidos en operaciones no vinculadas. Por ende, en este método es importante la consideración de los gastos asociados a las funciones desempeñadas y riesgos asumidos por las partes.

Como indica COSIN OCHAITA⁶³ el precio de reventa se aplica cuando el comprador-vendedor efectúa la reventa a terceras partes independientes, tomándose este precio para minorarlo en su margen bruto de beneficios y de esta forma calcular el precio de mercado de la adquisición o de la compra. En la práctica, sigue COSIN OCHAITA, se han dado casos en los que las mercancías adquiridas son transferidas a través de una cadena de entidades vinculadas antes de que sean vendidas a empresas fuera del grupo, en estos casos se debe partir del precio de venta a las empresas del grupo y calcular por el método de reventa al precio de compra.

El precio de libre competencia se calcula con la siguiente fórmula:

⁶² A la hora de establecer comparaciones con el objeto de aplicar el método del precio de reventa, normalmente se requieren menos ajustes para tener en cuenta las diferencias entre los productos que al aplicar el método del precio libre comparable, ya que es menos probable que las diferencias secundarias entre productos tengan un efecto tan importante sobre los márgenes de beneficio como el que tienen sobre el precio.

⁶³ COSIN OCHAITA, Rafael, "Fiscalidad de los precios de transferencia", Ed. Edición Fiscal CISS, Madrid, 2007, Pág. 391.

$$\text{Precio de libre competencia} =$$
$$[\text{precio de reventa}] - [\text{margen de precio de reventa}] \times [\text{precio de reventa}]$$

Asimismo, el margen del precio de reventa es aquel que corresponde a transacciones comparables entre entidades independientes y se calcula:

$$\text{Margen del precio de reventa} =$$
$$\frac{[\text{precio de reventa} - \text{coste de adquisición}]}{\text{Precios de reventa}}$$

A diferencia del método del precio libre comparable, en este método como se basa en la aplicación de un margen bruto, no es tan sensible a las diferencias del producto de la transacción, aunque esto no quiere decir que cualquier diferencia del producto no sea importante, ya que estas diferencias pueden indicar diferencias funcionales significativas.

El uso de este método no se aconseja cuando antes de la reventa el producto es transformado o ensamblado a otro producto, debido a que el producto es alterado.

4.2.3 Método del coste incrementado

El método del coste incrementado, resulta especialmente adecuado para valorar transacciones de productos semi-acabados o servicios, ya que utiliza los costes incurridos por el proveedor de activos (o de servicios) en el marco de una operación vinculada. Se añade a estos costes un margen del coste incrementado apropiado para obtener un beneficio adecuado, dadas las funciones realizadas (teniendo presente los activos utilizados y los riesgos asumidos) y las condiciones de mercado. Puede considerarse como un precio de plena competencia de la operación vinculada inicial el resultado obtenido, una vez sumado el margen del coste incrementado a los costes citados.

Es decir, éste método parte de los costes en que ha incurrido el proveedor de los activos (o de los servicios) en una operación vinculada para proporcionar los activos transmitidos o los servicios prestados a un comprador asociado. A este coste se añade un margen de coste incrementado para poder realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado. El resultado, que se obtiene después de añadir el margen del coste incrementado a los costes antes mencionados, puede ser considerado como precio de plena competencia de la operación vinculada original. Este método será probablemente más útil cuando se venden productos semi-acabados entre dos partes asociadas, habiéndose concluido acuerdos de explotación compartida de activos u otros de compra-aprovisionamiento a largo plazo o cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios.⁶⁴

Para ser comparable las transacciones de sociedades vinculadas a transacciones entre sociedades independientes a efectos de aplicar el método del coste incrementado se han de dar dos condiciones:

- (1) ninguna de las diferencias (si las hay) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que intervienen en esas operaciones puede influir sustancialmente en el precio en el libre mercado; o
- (2) se pueden realizar ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes de esas diferencias. Estas condiciones de comparabilidad son las mismas que se dan en el método del precio de reventa.

⁶⁴ Ver párrafo 2.32 de las Directrices de la OCDE

El precio de libre competencia se calcula mediante ésta fórmula:

$$\text{Precio de libre competencia} = [\text{costes}] + [\text{margen sobre costes}] \times [\text{costes}]$$

El margen sobre costes es aquel que corresponde a transacciones comparables entre sociedades independientes y se obtiene aplicando la fórmula:

$$\text{Margen del coste} = [\text{precio de reventa} - \text{costes}] / \text{costes}$$

Igual que el método del precio de reventa, el método del coste incrementado se basa en la aplicación de un margen bruto, y por lo tanto no es tan sensible a las diferencias del producto como puede serlo la aplicación del método libre comparable.

La aplicación de este método puede encontrar dificultades relacionadas con la base sobre la que se aplica el margen. Por tanto, para la determinación de los costes, el método del coste incrementado presenta algunas dificultades para su aplicación correcta. Asimismo, al aplicar el método del coste incrementado se debería prestar atención y aplicar un margen comparable a una base de costes comparable⁶⁵. Por

⁶⁵ Por ejemplo, si el proveedor, al que se hace referencia en la aplicación del método del coste incrementado, cuando desarrolla su actividad utiliza activos empresariales arrendados, la base de costes puede no ser comparable sin ajustes si el suministrador en la operación vinculada es propietario de sus activos. Como sucede en el método del precio de reventa, el método del coste incrementado se fundamenta en la comparación del margen del coste incrementado logrado por el proveedor de bienes o servicios asociado y el obtenido por una o más entidades independientes respecto de operaciones comparables. Por tanto, deben analizarse las diferencias entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas que tienen efectos en el importe del margen para determinar qué ajustes deberían realizarse en los

tanto, es importante considerar las diferencias de los niveles y tipos de gastos de la explotación y otros gastos, el estudio de estas diferencias mostrarán, si se reflejan una diferencial funcional que no ha sido tenida en cuenta al aplicar el método, si los gastos reflejan funciones distintas a las actividades verificadas por el método o si las diferencias en los gastos de las partes que se comparan reflejan simplemente eficiencias o ineficiencias de las empresas. Si se diera alguna de las diferencias mencionadas sería útil, según lo establecido por la OCDE, complementar los métodos del coste incrementado y del precio de reventa, debido a que no es posible establecer normas específicas que cubran todos los casos.

4.2.4 Otros métodos de valoración

La misma OCDE en su informe de 1995 sobre precios de transferencia estableció los conocidos como "otros métodos" para los casos en que los métodos tradicionales no se puedan aplicar. Estos métodos se basan en el "beneficio de la transacción" y comparan algunas medidas financieras similares entre sociedades de la misma industria.

La dificultad para el uso de estos métodos es la necesidad de información comparable, como en todos los métodos de precios de transferencia, pero a diferencia de los métodos tradicionales, estos se basan en la comparación de los beneficios de las transacciones y por tanto es más difícil de obtener la información necesaria entre sociedades independientes para hacer el estudio de comparabilidad.

Asimismo, los métodos basados en los beneficios sólo pueden aceptarse en la medida en que sean compatibles con el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, especialmente en lo que se refiere a su comparabilidad. Esto se alcanza mediante la aplicación de los métodos de tal forma que se aproximen al principio de plena competencia.

márgenes correspondientes de las operaciones no vinculadas. (Ver párrafo 2.37 de las Directrices de la OCDE).

Como se ha mencionado anteriormente los otros métodos comprenden los métodos del beneficio de la operación que son el método de reparto del beneficio y método del margen neto de la operación.

4.2.4.1 Método de reparto del beneficio

El Método de reparto del beneficio es el método del beneficio de la operación que consiste en identificar la utilidad conjunta que se ha de repartir entre las empresas asociadas como consecuencia de una operación vinculada (o de operaciones vinculadas) y, a continuación, en dividir estos beneficios entre las empresas asociadas, fundándose en un criterio económicamente válido, que se aproxime a la división de beneficios que se podría haber esperado en un acuerdo concluido en plena competencia y que podría haberse reflejado en dicho acuerdo de plena competencia.

Por tanto en éste método se ha de identificar correctamente la parte de beneficio que corresponde a cada entidad de un grupo por las transacciones vinculadas. Una vez asignado o distribuido la participación de cada entidad se ha de proceder a un análisis funcional⁶⁶ con información existente y comparable en el mercado de transacciones similares entre sociedades independientes.

Dependiendo de cómo se haga la distribución del conjunto, podrán utilizarse diversas modalidades, siendo las más comunes el análisis de aportaciones y el análisis residual.

1- En un análisis de las aportaciones los beneficios conjuntos de las operaciones, se repartirían entre las empresas asociadas, atendiendo al valor relativo de las funciones desarrolladas por cada una de las empresas asociadas que participe en las operaciones vinculadas, complementado en la medida de lo posible por los datos exteriores

relativos al mercado que muestre cómo hubieran repartido la utilidad empresas independientes en circunstancias similares. Asimismo, el valor puede ser determinado por datos del mercado indicativos de cómo se habría repartido entre entidades independientes o con base en el examen de las funciones, riesgos y activos de cada parte vinculada⁶⁷.

Además, se ha de tener en cuenta que puede ser difícil fijar el valor relativo de la aportación de cada una de las empresas asociadas a las operaciones vinculadas, por tanto el enfoque dependerá habitualmente, de los hechos y circunstancias que concurren en cada caso. Una solución podría consistir en comparar la naturaleza e intensidad de la aportación de distinto tipo realizada por cada parte (por ejemplo, prestación de servicios, gastos de desarrollo, capital invertido) y la asignación de un porcentaje en función de esta comparación y de los datos exteriores relativos al mercado.

2- El Análisis residual distribuye en dos fases la utilidad conjunta de las operaciones vinculadas. En la primera, a cada participante se le imputan suficientes beneficios como para garantizarle un rendimiento básico correspondiente al tipo de operaciones que efectúa. En la segunda fase, cualquier beneficio residual (o pérdida) resultante del reparto efectuado en la primera fase sería asignado entre los participantes en función de un análisis de los hechos y circunstancias susceptibles de indicar en qué modo se habría repartido ese beneficio o pérdida residual entre empresas independientes. Podrían ser especialmente útiles, en este contexto, los indicadores de las aportaciones de las partes en activos intangibles y de sus respectivos poderes de negociación.

⁶⁷ Véase JONES RODRÍGUEZ, Luis “Métodos para determinar el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas” en la monografía de CARMONA FERNÁNDEZ, N, et al “Fiscalidad de las Operaciones”, 2009, Cit. Pág. 180-181.

Se ha de tener en cuenta que una de las ventajas del uso de éste método es que no se suele basar directamente en operaciones estrechamente comparables, debido a que no se encuentran transacciones comparables en el mercado, por lo que se ha de utilizar en supuestos en los que las operaciones entre empresas independientes no son identificables. Asimismo, con la aplicación de este método es menos probable que una de las dos partes de la operación vinculada obtenga un resultado excepcional e improbable en términos de beneficio, dado que ambas partes son evaluadas⁶⁸.

Pero también presenta inconvenientes éste método, como el factor de que los datos externos del mercado, considerados en la determinación de la aportación que efectúa cada empresa asociada a las operaciones vinculadas, no se relacionan con estas operaciones tan estrechamente como cuando se emplean otros métodos. Otro inconveniente es la obtención de información de entidades situadas en otras jurisdicciones con criterios diversos que pueden influir en el resultado final. Además, las empresas independientes (salvo quizás las joint ventures) no emplean habitualmente el método de reparto del beneficio para fijar los precios de transferencia de sus operaciones.⁶⁹

Probablemente la ventaja más clara de este método es que ofrece una solución para la valoración de operaciones vinculadas en determinadas situaciones en las que, debido al grado de integración de las transacciones o por los valiosos intangibles empleados por ambas partes vinculadas, no resulta posible encontrar en el mercado operaciones comparables. Además, permite tener en cuenta las circunstancias específicas, probablemente únicas, que concurren en

⁶⁸ Véase párrafos 3.6 y 3.7. de las Directrices de la OCDE.

⁶⁹ Véase párrafos 3.8 y 3.9. de las Directrices de la OCDE.

determinados grupos multinacionales y ajustar a ellas la distribución del resultado conjunto.⁷⁰

Pero en su defecto, la aplicación de este método es difícil debido a que las sociedades no vinculadas no tienden a fijar sus precios aplicando un método de distribución de beneficio, por tanto es difícil poder hacer una comparación entre sociedades no vinculadas y como estas repartirían el beneficio.

4.2.4.2 Método del margen neto de la operación

El método del margen de la operación es el método del beneficio que examina, con relación a una base apropiada (por ejemplo, los costes, las ventas o los activos), el margen de beneficio neto que un contribuyente obtiene como consecuencia de una operación vinculada. Éste método se implementa de modo similar al método del coste incrementado y al método del precio de reventa. Esta similitud significa que, para que el método del margen neto de la operación se aplique de forma fiable, debe hacerse de manera compatible con la puesta en funcionamiento de los otros dos métodos.

Además, el uso de este método es recomendable en los aspectos en que los márgenes netos son más sensibles a las diferencias funcionales y de riesgos que pueden darse entre las distintas operaciones, debido a que al realizar la equiparación a nivel de márgenes netos, las diferencias que se pueden dar tienen menos importancia que en otros métodos.

Por otra parte, este método encuentra algunas desventajas, como es el caso de que el margen neto de un contribuyente está influido por diversos factores que tienen poca o ninguna incidencia sobre los márgenes brutos o situaciones de vinculación. Las diferencias se

⁷⁰JONES RODRÍGUEZ, Luis, “Métodos para determinar el ...”, 2009, Cit., Pág. 185.

basan en el mercado, como pueden ser las diferencias de costes de primer establecimiento, grados de penetración y aceptación en el mercado de los productos y de la entidad, diferencias geográficas, eficacia y oportunidad de marketing, etc.

Es decir, este método, es menos sensible que a las comparaciones que los mencionados anteriormente, tanto a los métodos tradicionales de comparación de productos como a los métodos de comparación del margen bruto, debido a que las diferencias se basan en los costes operativos y se trabaja con los márgenes netos. También uno de los ventajas es que sólo es necesario hacer el análisis de comparabilidad en la parte afectada y no a todas las partes vinculadas.

Asimismo, como señala TRAPÉ⁷¹ este es el método en el que es más fácil confundir los conceptos “beneficio de las operaciones” con “beneficio de empresa” y es importante aplicar el método de tal forma que el margen neto que se proponga sea el derivado de las operaciones similares y no sea el margen neto global de empresas comparables.

El método del margen neto de la operación presenta también ciertos inconvenientes. Quizás el mayor inconveniente es que el margen neto de un contribuyente está influido por diversos factores que no tienen incidencia, o la tienen en menor medida, sobre los márgenes brutos.

Estos elementos dificultan la fijación exacta y fiable de los márgenes netos de plena competencia. Por ello, es importante suministrar unas indicaciones detalladas acerca del establecimiento de la comparabilidad para el método del margen neto de la operación.

La aplicación de cualquier método conforme con el principio de plena competencia requiere información relativa a las operaciones no vinculadas que quizá no estén disponibles en el momento en que tienen

⁷¹ TRAPÉ VILADOMAT “Empresas Asociadas” en la monografía de CARMONA NÉSTOR, F. et al, “Convenios fiscales internacionales y...”, 2007, Cit. p. 199.

lugar las operaciones vinculadas. Ello puede plantear dificultades a los contribuyentes que se esfuercen en aplicar el método del margen neto de la operación en el momento de realizar las operaciones vinculadas. Por otra parte, puede que los contribuyentes no tengan acceso a informaciones suficientemente precisas acerca de los beneficios imputables a las operaciones no vinculadas que permitan aplicar el método de forma aceptable. Asimismo, puede que sea difícil identificar los beneficios y los gastos de explotación relacionados con las operaciones vinculadas que posibilitan la fijación del rendimiento financiero empleado como indicador de los beneficios de las operaciones. Los funcionarios de la Administración tributaria pueden disponer de más información obtenida de actuaciones con otros contribuyentes. De todas formas, al igual que con cualquier otro método, sería injusto aplicar el método del margen neto de la operación basándose en dichos datos, salvo que puedan revelarse (respetando los límites exigidos por las normas fiscales sobre confidencialidad) al contribuyente de forma que le permitan defender su posición y garantizar un efectivo control judicial por parte de los tribunales.⁷²

5. Valoración Contable Internacional

La valoración contable internacional, es un aspecto que no se recoge en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, pero esta valoración contable afecta indirectamente a la fiscalidad de las transacciones entre sociedades vinculadas. Por otra parte, en las Directrices de la OCDE no se incluyen en los factores de comparabilidad los criterios de contabilidad de las empresas, aunque los menciona brevemente en algunos métodos de valoración. Por tanto, se ha considerado conveniente hacer un inciso sobre este punto.

⁷² Véase pár. 29 y 30 de las Directrices de la OCDE.

La valoración contable internacional se basa en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que son las Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y las cuales están siendo adoptadas en muchos Estados.

La valoración contable de transacciones entre empresas vinculadas se encuentran en las Normas Internacionales de Contabilidad en adelante (NIC), NIC 39 sobre Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración, la NIC 28 sobre Inversiones en entidades asociadas y la NIC 24 Información a revelar sobre partes vinculadas.

Como señala MOTA y WIX afectará también a la disciplina de precios de transferencia en una doble vertiente: por un lado, facilitando la comparabilidad de los datos que se extraigan de la contabilidad de las empresas y por otro, fomentando la aplicación de determinados métodos de valoración tradicionales como el del precio de reventa minorado (Resale Minus) y el del coste incrementado (Cost Plus).⁷³

Estas NIIF se establecen los conceptos de valoración de transacciones entre empresas asociadas⁷⁴ al valor normal razonable, la vinculación entre empresas asociadas así como la documentación a preparar entre empresas asociadas. Estos puntos divergen de los parámetros establecido por las Directrices de la OCDE.

Además, se ha de tener en cuenta que no todos los Estados están implementando en la normativa interna las NIIF, esto afecta a las sociedades en tener que preparar su contabilidad de acuerdo a la

⁷³ MOTA, Jesús y WIX Chris, “El impacto de las Normas Internacionales de Contabilidad en los precios de transferencia ”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 9/2006 parte Opinión Profesional, Ed.Aranzadi, SA, Pamplona. 2006, BIB 2006\880.

⁷⁴ Se entiende para la NIC el término de empresa asociada, una entidad sobre la que el inversor posee influencia significativa, y no es una dependiente ni constituye una participación en un negocio conjunto. La asociada puede adoptar diversas modalidades, entre las que se incluyen las entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales.

normativa del Estado en que se ubique, incrementando la problemática cuando los informes de contabilidad se deban presentar en otras jurisdicciones para resolver controversias como por ejemplo de precios de transferencia, por lo tanto, es necesario unos criterios contables homogéneos para poder comparar los datos entre empresas asociadas con empresas independientes.

De acuerdo con MOTA y WIX a medida que se extienda la aplicación de los IFRS se minimizará el riesgo de comparabilidad de los datos como consecuencia de las diferencias en los criterios contables aplicados. La tendencia hacia la convergencia de las normas contables es imparable. La aplicación de los IFRS no es sólo una realidad en la Unión Europea, donde su aplicación es obligatoria para los grupos consolidados que coticen en los mercados de valores, existiendo la potestad de los Estados miembros de extender su aplicación al resto de empresas, sino que es una realidad en todo el mundo. En este sentido, en la actualidad, más de 90 países han aprobado su aplicación a partir del 2005 y se espera que en un futuro cercano lo adopten otros países⁷⁵.

6. La Documentación de los precios de transferencia

La documentación presentada por el contribuyente, sobre precios de transferencia de las transacciones efectuadas entre partes vinculadas, a la Administración competente, es un factor clave para la valoración de tales transacciones y debe ser acorde con el principio de libre competencia.

Cada vez son más los países que regulan este factor dentro de sus legislación interna. En el caso de España, China, Argentina y Inglaterra se han ido consolidando los criterios de documentación en las dos últimas décadas, haciéndose más acorde a los criterios establecidos por las Directrices de la OCDE.

⁷⁵ Supra.

En las Directrices de la OCDE, se dedica todo el capítulo V a la documentación sobre PT, donde se proporciona unas directrices generales para ser tomadas en cuenta por las Administraciones fiscales sobre la documentación a solicitar al contribuyente, así como una orientación para el contribuyente para preparar e identificar la documentación necesaria en este ámbito para las inspecciones tributarias, así como demostrar que las operaciones vinculadas rigen con el principio de libre competencia.

Las obligaciones en materia de documentación se verán afectadas por las normas reguladoras de la carga de la prueba en la jurisdicción pertinente. "En la mayoría de las jurisdicciones, la Administración tributaria tiene la carga de la prueba. De esta manera, al contribuyente no le corresponde probar la correcta determinación de sus precios de transferencia a menos que la Administración tributaria demuestre, en *prima facie*, que dicha determinación no es consistente con el principio de plena competencia. [...]Sin embargo, debe indicarse que, incluso cuando la carga de la prueba corresponde a la Administración tributaria, ésta puede razonablemente obligar al contribuyente a presentar la documentación sobre sus precios de transferencia, porque la Administración tributaria no podría inspeccionar el caso adecuadamente sin la información oportuna. De hecho, cuando el contribuyente no suministra información adecuada, en algunos países puede producirse el traslado de la carga de la prueba mediante la presunción, salvo prueba en contrario, en favor del ajuste propuesto por la Administración tributaria. Quizás sería más importante que tanto la Administración tributaria como el contribuyente hicieran un esfuerzo de buena fe para demostrar que sus determinaciones de precios de transferencia satisfacen el principio de plena competencia, independientemente de quién soporta la carga de la prueba. Durante los procedimientos de inspección las actuaciones de la Administración tributaria no debieran resultar afectadas por la certeza de que pesa

sobre el contribuyente la carga de la prueba, en el caso de que así sea. La carga de la prueba no debiera nunca ser utilizada ni por la Administración tributaria, ni por el contribuyente, como pretexto para sostener afirmaciones infundadas o inverificables en relación con los precios de transferencia.⁷⁶

La documentación a preparar por el contribuyente debería demostrar los esfuerzos realizados con el fin de cumplir con el principio de plena competencia, incluyéndose la información en que se basó la fijación de los precios de transferencia, los factores que tuvo en cuenta y el método que seleccionó.

Sería razonable que las Administraciones tributarias esperasen que los contribuyentes, al fijar sus precios de transferencia para una actividad empresarial particular, preparasen o procurasen esos documentos relativos a la naturaleza de la actividad y a la determinación de los precios de transferencia y que conservasen la documentación para ser presentada, si fuera necesario, en el curso de una inspección tributaria.

La documentación a exigir por las Administraciones tributarias para la valoración de precios de transferencia, es un ámbito a establecer por cada jurisdicción. Por otra parte, en la presentación del contribuyente de la declaración tributaria no se debería exigir toda la documentación relativa a los precios de transferencia sino solo la suficiente para establecer por la Administración tributaria la necesidad de una comprobación más profunda.

La documentación a preparar, como se ha mencionado anteriormente, deberá establecerse por cada Estado, pero las propias Directrices

⁷⁶ Pár. 5.2 de las Directrices de la OCDE

establecen un mínimo de información que sería útil sobre la misma sociedad como de las sociedades vinculadas:⁷⁷

- i) la descripción general de la empresa;
- ii) la estructura organizativa;
- iii) la articulación de la propiedad en el seno del grupo multinacional;
- iv) el volumen de ventas y los resultados de la explotación en los años más próximos precedentes a la operación;
- v) el nivel de operaciones del contribuyente con empresas extranjeras asociadas por ejemplo, el montante de ventas de activos inventariados, las prestaciones de servicios, el arrendamiento de activos materiales, el uso y la transmisión de activos intangibles y los intereses de préstamos.

Entra la documentación a preparar por el obligado tributario, también sería de recomendable incluir información sobre fijación de precios, pormenores de las operaciones de compensación que puedan incidir en la determinación de los precios de plena competencia, estrategia de gestión o el tipo de empresa relevante la situación general del contribuyente desde el punto de vista comercial o industrial.

Igual que sería recomendable que a nivel internacional las normativas sobre precios de transferencia fueran lo más homogéneas posibles, los requisitos de documentación también deberían ser lo más parecido posibles. De esta forma favorecería a las sociedades a la hora de preparar la documentación en los diferentes estados evitando un incremento de costes y recursos al realizar la documentación oportuna para cada sociedad.

⁷⁷ Véase pár. 5.18 de las Directrices de la OCDE

7. Ajustes de los Precios de Transferencia

Los ajustes de precios de transferencia se efectuarán siempre y cuando se demuestre un desajuste entre los precios de transacciones entre sociedades vinculadas, es decir que estos no correspondan a precios de mercado.

Como ya señalaba VOGEL, para que las provisiones nacionales permitan los ajustes de beneficios cuando existan interconexiones entre sociedades, o ejerzan influencia, en las leyes societarias, los ajustes establecidos por el Art. 9 ModCDI podrán ser practicados sólo cuando tales interconexiones sean la causa de condiciones especiales realizadas o impuestas, además de acordes al principio de libre competencia, por tanto interconexión bajo la normativa societaria no es suficiente no es suficiente para rehacer las cuentas⁷⁸.

Como se ha ido analizando anteriormente los precios de transferencia determinan en gran medida los ingresos y los gastos y, por ende, los beneficios gravables de las empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales. Asimismo, el precio de las transacciones entre sociedades vinculadas afecta la recaudación de las Administraciones Tributarias si no se hace adecuadamente, debido a la asignación de beneficios imponibles dentro de un grupo multinacional a efectos fiscales, afectando y distorsionándose las deudas tributarias de empresas asociadas y los ingresos tributarios de los países receptores de la inversión. Así el artículo 9 del ModCDI establece el ajuste de los beneficios entre sociedades vinculadas.

En los comentarios del ModCDI del Art.9⁷⁹ párrafo 1 del CDI se establece que:

⁷⁸ VOGEL, Klaus, "On Double Taxation Conventions", Ed.Kluwer Law, Londres, 1998, "Pág. 525

⁷⁹ Párrafo 3 de los comentarios del art. 9 de los CDI

Este Artículo se refiere a los ajustes de las utilidades a efectos fiscales en el caso de que las condiciones en que se hayan efectuado las operaciones entre empresas asociadas (sociedades matrices y sus filiales, y sociedades sometidas a un control común) difieran de las normales de mercado entre partes independientes (plena competencia). El Comité ha dedicado tiempo y esfuerzo considerables (y continúa haciéndolo) a examinar las condiciones y para la aplicación de este Artículo, sus consecuencias y los diversos métodos aplicables para el ajuste de utilidades en el caso de operaciones realizadas en condiciones distintas de las de plena competencia...".

Asimismo, los comentarios al ModCDI sobre el Art. 9 ModCDI en el párr. 2 establece que las autoridades fiscales de un Estado contratante podrán, con el fin de calcular las deudas tributarias de las empresas asociadas, rectificar la contabilidad⁸⁰ de las empresas si, por las relaciones especiales existentes entre ellas, sus libros no reflejaran las utilidades imponibles reales generadas en ese Estado. Es evidente la oportunidad de autorizar dicho ajuste en tales supuestos. Las disposiciones de este apartado sólo son aplicables cuando se hayan convenido o impuesto condiciones especiales entre las dos empresas.

⁸⁰ Se ha de tener en cuenta que la rectificación en la contabilidad de las operaciones entre empresas asociadas en la situación contemplada en el apartado 1 puede dar lugar a una doble imposición económica (imposición de la misma renta en manos de personas diferentes) en la medida en que una empresa del Estado A, cuyas utilidades se revisen al alza, se somete a imposición por una cuantía de utilidades que ya se ha gravado como renta de la empresa asociada en el Estado B. El apartado 2 establece que, en tales circunstancias, el Estado B procederá a practicar un ajuste apropiado para evitar la doble imposición. Debe señalarse, sin embargo, que el Estado B no deberá realizar automáticamente un ajuste por el simple hecho de que se hayan corregido las utilidades en el Estado A; sólo se practicará el ajuste si el Estado B considera que la cifra de utilidades rectificadas refleja correctamente la que se habría obtenido si las operaciones se hubiesen realizado en condiciones de total independencia. Dicho de otra manera, el apartado no podrá invocarse ni será aplicable cuando las utilidades de una empresa asociada se incrementen hasta un nivel que exceda del que hubieran alcanzado si se hubiesen calculado correctamente en plena competencia". Por consiguiente, el Estado B sólo deberá practicar el ajuste de las utilidades de la empresa asociada si considera que el ajuste realizado en el Estado A está justificado, tanto en sí mismo como en su importe. (véase párr. 5 y 6 de los Comentarios al art. 9 de los CDI)

No será admisible la rectificación de la contabilidad de las empresas asociadas si las operaciones entre ellas se han producido en condiciones normales de plena competencia.

En los casos que las transacciones entre empresas asociadas se hacen a un valor inferior o superior al precio de mercado, es decir sin aplicar el principio de libre competencia⁸¹, se deberá proceder al ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta como se establece en el artículo 9.2 del ModCDI⁸². Estos ajustes correctores serán efectuados por las Administraciones tributarias, aunque también el mismo contribuyente puede intentar obtener de la Administración Tributaria una reducción en un ajuste por precios de transferencia basándose en una sobrevaloración de la renta imponible no intencionada. Pero, como menciona García Prats, el problema se encuentra, en que cada Estado tiene competencia plena para interpretar y aplicar el criterio de libre competencia, aplicando sus parámetros y esquemas de sus normativas. Por ende, las entidades vinculadas no pueden respaldarse en el Art. 9.2. para que los Estados contratantes apliquen el criterio de libre competencia homogéneamente. Por tanto la efectividad del ajuste correspondiente del Art. 9.2., se

⁸¹ como se ha ido exponiendo hasta ahora las transacciones entre empresas asociadas deben regirse por el principio de libre competencia

⁸² Art. 9.2.ModCDI...2.Un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado —y someta, en consecuencia, a imposición— beneficios por los cuales una empresa del otro Estado ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se habrían convenido entre empresas independientes, el otro Estado practicará el ajuste que proceda en la cuantía del impuesto que ha gravado esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio, y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

3. Las disposiciones del apartado 2 no se aplicarán cuando, tras un procedimiento judicial, administrativo u otro procedimiento legal, se haya dictado una resolución firme que determine que los actos han motivado el ajuste de beneficios en virtud del apartado 2, sean susceptibles de imposición a una de las empresas implicadas de una sanción por fraude, culpa grave o incumplimiento deliberado.”

supedita a la efectividad de los mecanismos procedimentales de acuerdos amistosos recogidos en el Art. 25 del mismo convenio⁸³.

Antes de proceder al ajuste correlativo, normalmente se efectúa el ajuste primario⁸⁴ por la Administración tributaria sobre la declaración del contribuyente, este primer ajuste solo afecta al Estado propulsor del mismo, que será aquel que encuentra incidencias sobre los precios de transferencia de una sociedad, es decir estos precios no se basan en el principio de libre competencia. Pero cuando se rectifica en una jurisdicción, sino se aplica la corrección pertinente en la otra jurisdicción se creara doble imposición para el contribuyente sobre unos mismos beneficios.

Asimismo, como constata García Prats acerca del artículo (9 del CDI), éste supone una autorización o habilitación para que, incluso vigente el convenio, el Estado contratante pueda realizar los ajustes que estime convenientes de acuerdo con el criterio at *arm's length* que deriven de su legislación interna. Quiere significarse con ello que, vigente convenio, se requiere la existencia de dicha habilitación, para que la normativa sobre operaciones vinculadas interna pueda aplicarse sin vulneración de los preceptos contenidos en el Convenio. Asimismo, prosigue García Prats, ello no supone que la existencia de dicho precepto en un Convenio de doble imposición, habilite sin más, al Estado contratante para que pueda realizar el ajuste. Por al contrario, el Convenio sólo reconoce o habilita para la práctica de dichos ajustes, en la medida en que la legislación interna del Estado contratante se encuentre en la base legal o normativa para la realización de dicho

⁸³ GARCÍA PRATS, F. A., “Artículo 9. Empresas Asociadas” en monografía de RUIZ GARCÍA, José Ramón, CALDERÓN CARRERO, José Manuel “Comentarios a convenios para evitar doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España”, Edt. Fundación Pedro Barrié de la Maza, La Coruña, 2005 Pág. 544-545

⁸⁴ El ajuste primario es el ajuste de los beneficios imponibles de una sociedad realizado por una Administración tributaria de una primera jurisdicción en virtud de la aplicación del principio de plena competencia a operaciones en las que está involucrada una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria,

ajuste. En otros términos, el Convenio den ningún caso constituye la base legal para la realización de dichos ajustes, puesto que el reconocimiento de dichas facultades debe obtenerse en la normativa interna. [...] Los estados contratantes pueden utilizar cualquier mecanismo legal o procedimental para la práctica del ajuste.⁸⁵

Por tanto, para evitar la doble imposición para el grupo multinacional se deberá proceder a un ajuste correlativo en la Administración tributaria de la segunda jurisdicción donde está ubicada la sociedad vinculada. Además, para reducir los riesgos de esta doble imposición, es necesario un consenso internacional acerca de cómo determinar a efectos fiscales los precios de transferencia de operaciones transfronterizas⁸⁶. Pero como se establece en el comentario del Art. 9.2 del ModCDI el Estado al que se requiere un ajuste correlativo debe cumplir con esta solicitud sólo si ese Estado "considera que el importe del ajuste de beneficios refleja correctamente los beneficios que se hubieran obtenido si la operación se hubiera producido en plena competencia", lo que conlleva a el procedimiento ante la Autoridad competente, el Estado que ha propuesto el primer ajuste debe demostrar al otro Estado que el ajuste "está justificado tanto en principio como en su importe". Ahora bien, un ajuste correlativo que en la práctica puede desarrollarse como parte del procedimiento amistoso puede atenuar o eliminar la doble imposición en los casos en que una primera Administración tributaria incrementa las utilidades sujetas a imposición de una sociedad (es decir, efectúa un "ajuste primario") como resultado de aplicar el principio de plena competencia

⁸⁵ GARCÍA PRATS, Fco. A. "Artículo 9 MC OCDE Empresas Asociadas" en Ruiz García, José Ramón, Calderón Carrero, José Manuel "Comentarios a los Convenios para Evitar..." Cit. Pág. 551.

⁸⁶ Párrafo 12. Directrices de la OCDE.

a operaciones donde interviene una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria.⁸⁷

Como se señala en el comentario del Art. 9 del CDI se plantea la cuestión de determinar si las normas procedimentales especiales establecidas por algunos países para tratar las operaciones entre partes asociadas son compatibles con el Convenio. Podemos preguntarnos, por ejemplo, si la inversión de la carga de la prueba o las presunciones de cualquier clase que se encuentran en ocasiones en las legislaciones nacionales son compatibles con el principio de plena competencia. Algunos países interpretan el Artículo en el sentido de que en ningún caso prohíbe el ajuste de utilidades previsto por la legislación interna en condiciones diferentes de las previstas en el Artículo, siendo su función elevar el principio de plena competencia al nivel del convenio. Además, casi todos los países miembros consideran que la exigencia de información adicional más gravosa que la requerida normalmente e, incluso, la inversión de la carga de la prueba no constituye discriminación en el sentido del Artículo 24. Sin embargo, en algunos casos la aplicación de la legislación interna de algunos países puede dar lugar a ajustes de utilidades no conformes a los principios del Artículo. El Artículo permite a los Estados contratantes abordar dichas situaciones mediante los ajustes correspondientes y el procedimiento amistoso⁸⁸.

Como en el caso de Australia que se reserva el derecho a proponer una disposición al efecto de que, si las informaciones disponibles para la autoridad competente de un Estado contratante fueran inadecuadas para determinar las utilidades imputables a una empresa, la autoridad competente pueda, a esos efectos, aplicar a dicha empresa las disposiciones de la legislación tributaria de ese Estado, siempre que tal

⁸⁷ Véase párrafo 17 y 4.32 de las Directrices de la OCDE.

⁸⁸ Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio” Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006, art. 9, pár. 4, Pág. 150.

legislación se aplique, en la medida en que lo permita la información disponible para la autoridad competente, conforme a los principios del Artículo 9.⁸⁹

7.1 El Ajuste correlativo en los precios de transferencia

El ajuste correlativo⁹⁰ consiste en un ajuste a la baja de la deuda tributaria de una empresa asociada, efectuado por la Administración tributaria de la segunda jurisdicción, de manera que la asignación de utilidades entre las dos Autoridades tributarias esté conforme con el ajuste primario y no se produzca doble imposición⁹¹, es decir, cuando se efectuó un ajuste primario en una sociedad residente de un estado contratante como no residente, las sociedades no residentes cargarían con un gravamen superior, aun cuando no haya doble imposición fiscal, hasta que el Estado de residencia no efectuara el ajuste correspondiente sobre el gravamen de las rentas que debían imputarse de acuerdo con el principio de libre competencia⁹². Por ende, si la otra

⁸⁹ Pár. 18 “Model Tax Convention on Income and Capital”, OECD Committee on Fiscal Affairs, 2008, pág. 149.

⁹⁰ Como señala el glosario de las Directrices de la OCDE el ajuste correlativo es el Ajuste de la deuda tributaria de la empresa asociada establecida en una segunda jurisdicción fiscal, efectuado por la Administración tributaria de esa jurisdicción para tener en cuenta el ajuste primario realizado por la Administración tributaria de la primera jurisdicción con el fin de obtener un reparto coherente de los beneficios entre los dos países.

⁹¹ Véase párrafo 4.32 de las Directrices de la OCDE.

⁹² Ver GARCÍA PRATS, Fco. A. “Artículo 9 MC OCDE Empresas Asociadas” en monografía de Ruiz García, José Ramón, Calderón Carrero, José Manuel “Comentarios a los Convenios para...”, 2004, Cit. Pág. 559.

Ejemplo :

Una sociedad A residente en el Estado A paga una canon a una sociedad B del mismo grupo residente en el Estado B. El pago de dicho canon se realiza a un precio inferior a su valor de mercado, con la finalidad que la sociedad A pueda consolidar su posición en el mercado y atendiendo a que sus beneficios todavía son reducidos, con lo que el pago del canon convenido se realiza para anular dichos beneficios y, en consecuencia, su carga tributaria en el Estado de residencia.

[...] no se producirá doble imposición jurídica internacional en la medida que el Estado de la sociedad B realiza el ajuste con posterioridad al ajuste realizado por el Estado A, por lo que la sociedad B podrá reclamar la deducción del impuesto mayor satisfecho en el Estado A o bien la exención de aquellas rentas en el Estado B.

jurisdicción no está de acuerdo en realizar un ajuste correlativo, el grupo multinacional tributará dos veces por esta parte de sus beneficios⁹³.

Asimismo, y para evitar controversias, el Comentario al apartado 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE deja claro que el Estado al que se requiere un ajuste correlativo debe cumplir con esta solicitud sólo si ese Estado "considera que el importe del ajuste de beneficios refleja correctamente los beneficios que se hubieran obtenido si la operación se hubiera producido en plena competencia". Esto significa que, en el procedimiento ante la Autoridad competente, el Estado que ha propuesto el primer ajuste soporta la carga de demostrar al otro Estado que el ajuste "está justificado tanto en principio como en su importe". Se debe esperar que ambas Autoridades competentes resuelvan el procedimiento amistoso en un espíritu de cooperación⁹⁴.

Pero las mismas directrices establecen que los ajustes correlativos no son obligatorios. Por tanto, las Administraciones tributarias no están obligadas a alcanzar un acuerdo dentro del procedimiento amistoso, y, asimismo, una Administración tributaria solamente debería efectuar un ajuste correlativo en la medida en que considere el ajuste primario justificado, tanto en principio como en lo que se refiere a su cuantía.

Para que los ajustes correlativos se efectúen sin contrariedades entre los Estados afectados, el Art. 9.2 del ModCDI remite a los estados al Art. 25 del mismo convenio para utilizar los procedimientos amistosos para resolver las controversias que se puedan dar. Aunque muchos

Pero bien, puede suceder que quien primero realice el ajuste primario sea el Estado B, incrementando las rentas previamente declaradas por la Sociedad B. SI con posterioridad a dicho ajuste el Estado A realiza su ajuste primario –incrementando el importe del canon que implica la aplicación de una mayor retención en la fuente de la sociedad B-, resultará necesario la aplicación de un ajuste correspondiente en el Estado B, a efectos de que la Sociedad B pueda deducirse el mayor impuesto regularizado por el Estado A.

⁹³ Párrafo 12 de las directrices de la OCDE.

⁹⁴ Párrafo 17 de las directrices de la OCDE.

Convenios principalmente anteriores al 1977 no incluyen el apartado 2 del artículo 9, este factor no prohíbe que se efectúen los ajustes pertinentes.

Como menciona PALACÍN SOTILLOS, “la introducción del apartado 2 ha tenido efectos interpretativos clasificadores. Se ha sostenido que los párrafos 1 y 2 del artículo 25, referidos a los procedimientos amistosos de resolución de controversias específicas no cubrían en su espectro los casos de doble imposición por precios de transferencia en aquellos Convenios que carecen de artículo 9.2. Esta línea doctrinal atribuye a este precepto el efecto de declarar definitivamente que la doble imposición que se provoca en la base del artículo 9.1 no es conforme al Convenio y, por tanto, da cabida a estas controversias en los apartados 1 y 2 del artículo 25. [...] El artículo 25 no efectúa ninguna restricción de enfoque en sus apartados 1 y 2. Entendemos que dado que todos los Convenios contienen un artículo relativo al procedimiento amistoso en la práctica es posible resolver las controversias que sobre la materia se puedan producir. El resultado de no practicar ninguna ajuste y mantener la situación de doble imposición económica es contrario al espíritu del Convenio, tal y como recoge específicamente el párrafo 10 de los comentarios al artículo 25”.⁹⁵

Asimismo, TRAPE VILADOMAT comenta que “el Art. 9.2 se limita a introducir una medida, el ajuste correlativo, con el objeto de conseguir una neutralidad que se ha vulnerado como consecuencia del ajuste primario. Por ello cuando se invoca, el ap. 2 del Art. 9, el cauce procedimental más conocido y más utilizado por las Autoridades competentes es el procedimiento amistoso que acaba dando cobertura procedimental a los Estados contratantes que han de resolver la doble imposición. [...] El párrafo 10 de los CMC al Art. 25 recoge la opinión de la mayor parte de los países miembros de la OCDE, en el sentido de

⁹⁵ PALACÍN SOTILLOS, Ramón, “Precios de Transferencia y Solución de Controversias Tributarias” Carta Tributaria, Monografías, 1ª quincena de octubre de 2005, Pág. 9

que el procedimiento amistoso es aplicable a los ajustes de precios de transferencia aún en ausencia de una disposición comparable a la del ap. 2 del Art. 9. En efecto, esto es así, puesto que los Estados Miembros de la OCDE han acordado que el mero hecho de insertar el artículo 9, aunque sea limitado al apartado 1, que por lo general solamente confirma reglas más o menos similares existentes en las legislaciones internas, es indicativo de que la intención de los Estados contratantes es la de que la doble imposición económica este cubierta por el convenio." ⁹⁶

7.2 El Ajuste secundario de los precios de transferencia

Como se observa y establecen las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE los ajustes correlativos no son los únicos ajustes que pueden producirse como consecuencia de un ajuste primario de precios de transferencia, sino que también pueden producirse ajustes secundarios⁹⁷. El ajuste secundario es aquel que resulta de la aplicación de un impuesto a una operación secundaria⁹⁸. Aunque realmente no es una figura muy usada debido a las problemáticas⁹⁹ que se enmarcan en las propias Directrices de la

⁹⁶ TRAPE VILADOMAT, Montserrat, "Ajustes Correlativos. Procedimiento Amistoso y Arbitral", en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, et al "Fiscalidad de las Operaciones Vinculadas", 2009, Cit. Pág. 524-25.

⁹⁷ Pero no siempre un ajuste primario.

⁹⁸ Como señala el glosario de las Directrices de la OCDE, una operación secundaria es una operación presunta a la que proceden determinados países en virtud de su legislación interna después de haber propuesto un ajuste primario a fin de realizar un reparto efectivo de los beneficios compatible con este ajuste primario. Las operaciones secundarias pueden tomar la forma de dividendos presuntos, de aportaciones presuntas de capital o de préstamos presuntos.

⁹⁹ A título de ejemplo, si se efectúa un ajuste primario entre dos sociedades relacionadas, el ajuste secundario puede producir la distribución de un dividendo teórico por una de las sociedades hasta la sociedad matriz, común a través de toda una vía de participaciones, seguida de aportaciones presuntas de fondos propios en sentido inverso hasta la otra sociedad implicada en la operación, a través de otra cadena de participaciones. Se podría de esta manera crear un gran número de operaciones hipotéticas, planteándose la cuestión de si otros países deberían extraer consecuencias tributarias más allá de las que se relacionan con la operación para la que se efectuó el ajuste primario. Se podría evitar este problema

OCDE¹⁰⁰, estos ajustes pueden servir para prevenir la evasión fiscal. Además, las modalidades exactas de la operación secundaria y el ajuste secundario consiguiente estarán en función de las particularidades del caso en concreto y de la legislación tributaria del país que establece el ajuste secundario¹⁰¹.

El ajuste secundario como expone CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ “se plantea normalmente en relación con la calificación fiscal del exceso de renta que figura en la contabilidad de una entidad vinculada en relación con la que se considera que procedido de haberse obtenido y pagado en condiciones de plena competencia de acuerdo con el ajuste primario realizado por las autoridades fiscales de un determinado país. Por tanto, el ajuste secundario procedería realizarlo por las autoridades fiscales de un determinado Estado, eventualmente únicamente sobre la persona o entidad vinculada que ha recibido un beneficio en exceso de acuerdo con lo establecido en un ajuste primario realizado por una administración tributaria. Para que pueda aplicarse un ajuste secundario, debe existir una discrepancia o diferencia entre la base imponible atribuible y a las personas vinculadas de acuerdo con un ajuste primario y el flujo de renta o tesorería derivado de la operación vinculada originariamente realizada.”¹⁰²

asimilando la operación secundaria a un préstamo, pero la mayor parte de los países no utiliza los préstamos presuntos con esta finalidad y estos últimos plantean en sí mismos problemas por lo que respecta a los intereses imputados. No sería apropiado que los accionistas minoritarios, que no son parte de las operaciones vinculadas y que, en consecuencia, no han recibido un exceso de pagos, sean considerados como beneficiarios de un dividendo presunto, aunque un dividendo no proporcional pueda considerarse incompatible con las disposiciones aplicables del derecho de sociedades. Además, como resultado de la interacción con el sistema de crédito por impuesto extranjero, un ajuste secundario puede reducir excesivamente la carga fiscal global del grupo multinacional. (pár. 4.71 de las Directrices de 1995).

¹⁰⁰ Véase pár. 4.71 y 4.72 de las directrices de la OCDE.

¹⁰¹ Pár. 4.67 de las Directrices de la OCDE.

¹⁰² CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, “Los Ajustes Secundarios en la Nueva Regulación de las Operaciones Vinculadas” revista de Contabilidad y Tributación, núm. 316, 47/2009, julio 2009, Pág. 37 y 38.

Los Comentarios al párrafo 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE precisan que el artículo no trata de los ajustes secundarios y que, en consecuencia, no prohíbe ni obliga a las Administraciones tributarias a efectuar tales ajustes. En un sentido amplio, la finalidad de los convenios fiscales es evitar la doble imposición y prevenir el fraude y la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital. Muchos países no practican ajustes secundarios, ya sea por una cuestión práctica, ya sea porque su derecho interno no les autoriza. Algunos países podrían rehusar la concesión de una desgravación con respecto a los ajustes secundarios efectuados por otros países y, de hecho, el artículo 9 no les obliga a hacerlo.¹⁰³

Como se ha tratado anteriormente los ajustes primarios de un precio de transferencia y sus ajustes correlativos modifican la asignación de beneficios imponibles dentro de un grupo multinacional a efectos fiscales, pero no alteran el hecho de que el excedente de utilidad correspondiente al ajuste no es compatible con el resultado que se hubiera obtenido si las operaciones vinculadas se hubieran realizado en condiciones de plena competencia. Para que el reparto efectivo de utilidades sea conforme con el ajuste primario del precio de transferencia, algunos países que han propuesto un ajuste de precios de transferencia asumen, en virtud de su ley nacional, la existencia de una operación presunta (operación secundaria), en la cual el excedente de utilidad resultante del ajuste primario se trata como si hubiese sido transferido, de una u otra forma, y, en consecuencia, estuviese sujeto a imposición. En general, la operación secundaria adoptará la forma de dividendos presuntos, de aportaciones presuntas de fondos propios o de préstamos.

¹⁰³ Pár. 4.70 de la Directrices de la OCDE.

Por ejemplo, un país que efectúe un ajuste primario sobre la renta de una filial de una matriz extranjera podrá tratar el excedente de utilidad de la matriz extranjera como un dividendo, sujeto en su caso a una retención en la fuente. Es posible que la filial haya pagado a su matriz extranjera un precio de transferencia excesivo para evitar esa retención en la fuente. En consecuencia, los ajustes secundarios intentan dar cuenta de la diferencia entre los beneficios imponibles ajustados y aquéllos que habían sido inicialmente contabilizados. La sujeción al impuesto de una operación secundaria da lugar a un ajuste secundario del precio de transferencia (un ajuste secundario).¹⁰⁴

8. Otros métodos destinados a evitar y resolver las controversias en los Precios de Transferencia

Aparte de los ajustes correspondientes, tratados anteriormente, las Directrices de la OCDE proveen otros métodos para resolver y evitar las controversias en materia de precios de transferencia, con la finalidad de reducir al máximo y contribuir a resolver las tales controversias en que pueden sobrevenir entre los contribuyentes y sus Administraciones tributarias o entre diferentes Administraciones tributarias, pero aun siguiendo las indicaciones de las Directrices fielmente para la aplicación del principio de plena competencia, no se asegura la anulación de todas las posibilidades de que surjan controversias en este ámbito.

Entre los métodos que proveen las Directrices se establecen las prácticas seguidas por las Administraciones tributarias para el cumplimiento del régimen de precios de transferencia, en particular las prácticas de inspección; la carga de la prueba y las sanciones; así como la utilización de las inspecciones tributarias simultáneas por dos o más Administraciones tributarias para acelerar la identificación, el procesamiento y la resolución de las cuestiones de precios de

¹⁰⁴ Pár. 4.67 de las Directrices de la OCDE.

transferencia y de otros problemas fiscales internacionales; el régimen de protección (*Safe Harbours*) ofreciendo la posibilidad de instaurar este régimen para ciertos contribuyentes; procedimientos amistosos; los acuerdos previos sobre precios de transferencia y el arbitraje.

Los métodos que proporcionan las Directrices están enfocados para evitar la doble imposición que puede resultar cuando dos o más Administraciones tributarias adoptan posiciones diferentes para la determinación de las condiciones de plena competencia. Esta doble imposición puede ser económica (cuando la renta se encuentra en manos de diferentes contribuyentes) para empresas asociadas o jurídicas (la renta se encuentra en manos de la misma entidad jurídica) para establecimientos permanentes. La doble imposición no es deseable y debería eliminarse en la medida de lo posible, porque constituye una barrera potencial a la expansión de los flujos internacionales de comercio y de inversión. La doble inclusión de la misma renta en la base imponible de más de una Administración tributaria no significa siempre que sea efectivamente gravada dos veces.¹⁰⁵

8.1 Régimen de precios de transferencia

Las prácticas para la aplicación del régimen de precios de transferencia son competencia de la normativa interna de cada Estado, debido a la gran diferencia que existe entre en los sistemas fiscales de cada Estado, cada Estado aplicara y definirá la normativa de los procedimientos administrativos para su aplicación. Numerosos Estados en sus prácticas nacionales tendentes al cumplimiento de las normas tributarias se basan principalmente en tres elementos: (1) reducir las oportunidades para el incumplimiento (por ejemplo, a través de las retenciones en la fuente y exigiendo la comunicación de informaciones); (2) suministrar de manera positiva asistencia para facilitar el

¹⁰⁵ Véase párr. 4.2 de las Directrices de la OCDE.

cumplimiento (por ejemplo, a través de actuaciones de formación educativa y con la publicación de guías); y (3) producir desincentivos a la falta de cumplimiento¹⁰⁶.

Por tanto, la aplicación del principio de libre competencia juega un rol importante en este factor, debido a que contra más homogeneidad en este principio haya entre los Estados, más fácil será que los precios de transferencia sean aceptados por diferentes Administraciones. En el caso, de que la equidad sea baja puede resultar en problemas para la aceptación de los precios entre los diferentes Estados.

Entre las prácticas hay tres aspectos de cumplimiento de las reglas de precios de transferencia que deberían atenderse especialmente para contribuir a que las Administraciones tributarias apliquen sus reglas sobre precios de transferencia de una forma que sea equitativa tanto para los contribuyentes como para otras jurisdicciones. Los tres aspectos son las inspecciones, la carga de la prueba y los sistemas de sanciones.

8.1.1 Inspecciones sobre precios de transferencia

Las prácticas en materia de inspección varían considerablemente entre los países miembros de la OCDE. Las diferencias en los procedimientos pueden deberse a toda una serie de factores: particularmente, el sistema y estructura de la Administración tributaria, la superficie y la población del país, el volumen del comercio interior y del comercio exterior, así como las influencias culturales e históricas.

Debido a las problemáticas que pueden causar las inspecciones/auditorías sobre precios de transferencia muchas Administraciones Tributarias tienen especialistas para versar en este ámbito.

¹⁰⁶ Véase párr. 4.4 de las Directrices de la OCDE.

Las inspecciones pueden ser de una administración tributaria al contribuyente, o pueden involucrar a más de dos administraciones que son las inspecciones simultáneas.

8.1.1.1 Inspecciones simultáneas

Las inspecciones tributarias simultáneas¹⁰⁷ son aquellas que se efectuarán en cooperación entre dos o más Administraciones tributarias. En el ámbito internacional estas inspecciones se basan en el Art. 26 sobre intercambio de información del ModCDI. El factor de intercambio de información es un punto importante para poder proceder en estas inspecciones, aunque las Administraciones competentes pueden proceder a firmar acuerdos especificando los procedimientos, objetivos e intercambio de información para efectuar las inspecciones. Asimismo, las inspecciones pueden autorizarse fuera del contexto de los CDI.

Tradicionalmente las inspecciones tributarias simultáneas en materia de precios de transferencia se centran en aquellos casos en los que la interposición de paraísos fiscales enmascara la verdadera naturaleza de las operaciones. Sin embargo, en casos complejos de precios de transferencia parece que las inspecciones simultáneas podrían jugar un papel más amplio, ya que pueden mejorar la calidad de los datos requeridos por las Administraciones tributarias participantes para los análisis de precios de transferencia¹⁰⁸.

Toda documentación tratada e intercambiada entre las Administraciones debe ser respetada y tratarse con confidencialidad.

¹⁰⁷ Las inspecciones tributarias simultáneas están definidas en la parte A del Modelo de Convenio de la OCDE para emprender las inspecciones tributarias simultáneas, según este acuerdo, una inspección tributaria simultánea es un "acuerdo entre dos o más partes para inspeccionar simultánea e independientemente, cada una en su territorio, la situación tributaria de uno o de varios contribuyentes que presenta para ellos un interés común o complementario con la finalidad de intercambiar las informaciones relevantes obtenidas de esta manera. Véase pár. 4.79 de las Directrices.

¹⁰⁸ Véase pár. 4.78 de las Directrices de la OCDE.

Las inspecciones tributarias simultáneas pueden atenuar las dificultades que experimentan tanto los contribuyentes como las Administraciones tributarias en el campo de la fijación de los precios de transferencia de las empresas multinacionales. Se recomienda, en consecuencia, una mayor utilización de las inspecciones tributarias simultáneas en materia de precios de transferencia, y facilitar el intercambio de información y la aplicación de los procedimientos amistosos. En una inspección tributaria simultánea, si se efectúa un ajuste, los dos países implicados deben esforzarse en alcanzar un acuerdo que evite la doble imposición del grupo multinacional¹⁰⁹.

Asimismo, estas inspecciones pueden favorecer a las empresas asociadas en la medida en que ganen tiempo y economicen recursos, gracias a la coordinación de las investigaciones de las Administraciones tributarias afectadas y a la eliminación de duplicaciones. Además, la intervención simultánea de dos o más Administraciones tributarias en la inspección de los precios de transferencia entre dos empresas asociadas, ofrece a una empresa multinacional la posibilidad de jugar un papel más activo en la resolución de sus problemas de precios de transferencia¹¹⁰.

8.1.2 La carga de la prueba

La carga de la prueba, es decir qué parte (contribuyente o Administración tributaria) tiene la obligación de demostrar que el precio de transferencia no se ha efectuado bajo el principio de libre competencia, recae dependiendo de la jurisdicción en el contribuyente o a la Administración tributaria. Es decir en algunas jurisdicciones como es el caso de España y Argentina recae sobre el contribuyente y en otras jurisdicciones como Italia recae la carga de la prueba en la Administración tributaria.

¹⁰⁹ Pár. 4.93 de las Directrices de la OCDE.

¹¹⁰ Pár. 4.91 de las Directrices de la OCDE.

En las jurisdicciones donde la carga de la prueba incumbe al contribuyente, las Administraciones tributarias no tienen generalmente la posibilidad de practicar liquidaciones que no descansen sobre bases jurídicas sólidas. Por ejemplo, una Administración tributaria de un país miembro de la OCDE no podría practicar una liquidación sobre la base de una renta sujeta a imposición, calculada a partir de un porcentaje fijo sobre el volumen de negocios, sin tener en cuenta el principio de plena competencia. En los países donde la carga de la prueba incumbe al contribuyente, en caso de procedimiento contencioso, la carga de la prueba se considera a menudo susceptible de ser invertida. Cuando el contribuyente presenta ante un tribunal argumentos y pruebas suficientes para demostrar que la fijación de sus precios de transferencia está de acuerdo con el principio de plena competencia, la carga de la prueba puede, legalmente o "de facto", desplazarse a la Administración tributaria, para contrarrestar la posición del contribuyente y presentar argumentos y datos que demuestren por qué el precio de transferencia, fijado por el contribuyente, no es conforme con el precio fijado de acuerdo con el principio de plena competencia y por qué la valoración de la Administración es correcta. Por otra parte, cuando un contribuyente no realiza mucho esfuerzo para demostrar que su precio de transferencia esta de acuerdo con el principio de plena competencia, la carga de la prueba no se justificaría cuando una Administración tributaria ha procedido a una liquidación basada en sólidos fundamentos jurídicos.¹¹¹ Al tratarse de operaciones internacionales, en una jurisdicción la carga de la prueba puede recaer en el contribuyente y en la otra jurisdicción en la Administración tributaria¹¹².

¹¹¹ Pár. 4.13 Directrices de la OCDE.

¹¹² En tal caso si la carga de la prueba es determinante desde el punto de vista de la conducta adoptada, la Administración tributaria de la primera jurisdicción podría hacer valer en materia de precios de transferencia una posición sin fundamento que el contribuyente podría aceptar, y la Administración tributaria de la segunda jurisdicción tendría que demostrar

8.1.3 Sistemas de sanciones de los Precios de transferencia

Las sanciones las proveen algunas jurisdicciones con el propósito de evitar que contribuyente incumpla la legislación tributaria, cuando las obligaciones en cuestión se refieren a requerimientos de naturaleza procedimental como el suministro de la información necesaria o la presentación de declaraciones o a la determinación real de la deuda tributaria.

Los sistemas de sanción varían de una jurisdicción a otra y dependiendo de la gravedad del incumplimiento.

8.2 Régimen de protección (*Safe Harbours*)

Los "régimen de protección" ("*safe harbour*" o "*safe haven*") son un conjunto de reglas simples bajo las cuales los precios de transferencia serían automáticamente aceptados por la Administración tributaria nacional, en las que los contribuyentes se adaptaran sus precios de transferencia.

En el ámbito de los precios de transferencia, el conjunto de reglas administrativas aplicables a un régimen de protección se sitúa entre la exoneración total, para los contribuyentes seleccionados, de la obligación de ajustarse a la legislación nacional en materia de precios de transferencia y su reglamentación, y la obligación de conformarse a diversas reglas de procedimiento para poder beneficiarse del régimen de protección. Estas reglas podrían, por ejemplo, imponer a los contribuyentes el establecimiento de sus precios de transferencia o de sus resultados de una determinada manera; por ejemplo, aplicando un método simplificado de fijación de los precios de transferencia establecido por la Administración tributaria, o cumpliendo determinadas

entonces que los precios de transferencia no han sido correctamente fijados. Podría suceder que ni el contribuyente de la segunda jurisdicción, ni la Administración tributaria de la primera, se esfuercen en aceptar un precio aceptable de plena competencia. Este tipo de comportamiento podría generar un conflicto significativo así como una doble imposición. Pár. 4.14 de las Directrices de la OCDE.

disposiciones relativas a la difusión de la información o al mantenimiento de información respecto de las operaciones con empresas asociadas. Tal procedimiento requiere una participación más sustancial por parte de la Administración tributaria, ya que será necesario el seguimiento del cumplimiento por parte del contribuyente de las reglas de procedimiento.¹¹³

Como se establece en el pár. 4.98 de las directrices los principales objetivos de los regímenes de protección son simplificar, para los contribuyentes que pueden beneficiarse de ellos, el cumplimiento de la reglamentación referente a la aplicación del principio de plena competencia a las operaciones vinculadas; otorgar a una categoría de contribuyentes la seguridad de que el precio pactado o percibido en operaciones vinculadas será aceptado por la Administración tributaria sin comprobación ulterior; y, por último, exonerar a la Administración tributaria de la tarea de llevar a cabo ulteriores inspecciones de tales contribuyentes con respecto a sus precios de transferencia.

Las tres principales ventajas sobre los regímenes de protección que señala la OCDE son:

- a) Facilidad para el cumplimiento de obligaciones: la aplicación del principio de plena competencia puede exigir la captación y análisis de datos difíciles de obtener y/o de evaluar. En ciertos casos, tal complejidad puede resultar desproporcionada con relación al tamaño de la sociedad o al volumen de sus operaciones vinculadas. Dentro de un régimen de protección los contribuyentes conocerían por anticipado el rango (o intervalo) de precios o los márgenes de utilidad que debe respetar la empresa para beneficiarse de este régimen. El cumplimiento de tales condiciones requeriría meramente la aplicación de un método simplificado, predominantemente una medida de

¹¹³ Véase pár. 4.95 de las directrices de la OCDE.

rentabilidad que evitaría al contribuyente la búsqueda de elementos comparables, ahorrando de esta manera el tiempo y los recursos que de otra forma debería haber dedicado a la determinación de los precios de transferencia.¹¹⁴

b) Certidumbre: Los contribuyentes a los que se permite el beneficio del régimen de protección tendrían la seguridad de no estar sujetos a una auditoría o a una nueva reevaluación en relación con sus precios de transferencia. La Administración tributaria aceptaría automáticamente, sin otro examen, todo precio o resultado que sobrepasase un umbral mínimo o que cayese dentro de un rango preestablecido. A estos efectos los contribuyentes podrían obtener los parámetros pertinentes que permitiesen determinar un precio de transferencia o un resultado considerado aceptable por la Administración tributaria. Podría tratarse, por ejemplo, de una serie de márgenes comerciales o de indicadores de utilidad correspondientes a un sector específico.¹¹⁵

c) Simplificación administrativa: una vez establecido el grupo de contribuyentes beneficiarios del régimen de protección, estos contribuyentes no requerirían más que de una inspección mínima de sus precios de transferencia o de los resultados de sus operaciones vinculadas. La Administración tributaria podría entonces asignar mayores recursos a la inspección de otras operaciones y de otros contribuyentes.¹¹⁶

Ahora bien, las Administraciones tributarias deben ser cuidadosas sobre los beneficios que esperan obtener, ya que la aplicación del régimen de protección en un país determinado puede afectar no solamente el cálculo del impuesto en esa jurisdicción, sino que también puede

¹¹⁴ Véase 4.99 y 4.100 de las directrices de la OCDE.

¹¹⁵ véase pár. 4.101 de las directrices de la OCDE.

¹¹⁶ véase pár. 4.102 de las directrices de la OCDE.

repercutir sobre el cálculo del impuesto para las empresas asociadas de otros países. Además, es difícil establecer criterios satisfactorios para los regímenes de protección, y en consecuencia pueden potencialmente producir precios o resultados que no sean conformes al principio de plena competencia.¹¹⁷

Los precios de transferencia se establecen principalmente tomando como referencia un objetivo estandarizado y no las características individuales de la operación como se hacía bajo el principio de plena competencia, por ende la determinación de los precios o resultados conformes al objetivo estandarizado pueden no corresponder al principio de plena competencia.¹¹⁸

Los regímenes de protección, deben ser como hemos mencionado anteriormente consistentes al principio de libre competencia, estos pueden causar riesgo de doble imposición¹¹⁹ debido a que la

¹¹⁷ véase pár. 4.103 de las directrices de la OCDE.

¹¹⁸ véase pár. 4.106 de las directrices de la OCDE.

¹¹⁹ Como señala el Pár. 4.112 de las Directrices de de la OCDE -La doble imposición puede no ser, en sí misma, un factor de descalificación de los regímenes de protección. Se puede argumentar que el contribuyente debería decidir, por sí mismo, si el riesgo de doble imposición es aceptable al optar o no por el régimen de protección. Sin embargo, para asegurar que los contribuyentes tomen tal decisión claramente en función de este aspecto fundamental, sería necesario que el país que ofrece el régimen de protección hiciese saber claramente si intentaría o no atenuar la doble imposición que pueda resultar del régimen de protección. Desde el momento en que el régimen de protección otorga al contribuyente el privilegio de eludir toda revisión o auditoría ulterior de los precios de transferencia derivados de su aplicación y, en que los precios o resultados obtenidos, por la naturaleza de los regímenes de protección, no son por definición más que una aproximación de los que se obtendrían aplicando el principio de plena competencia, sería del todo normal que el contribuyente estuviera igualmente dispuesto, cuando opte por un régimen de protección, a soportar la doble imposición internacional que puede resultar de la no aceptación, por una Administración tributaria extranjera, de los precios de transferencia practicados en el marco de dicho régimen. Esto implicaría lógicamente que los contribuyentes que opten por un régimen de protección deberían, en general, perder el derecho de llevar ante las Autoridades competentes los casos de doble imposición cuando la utilización del régimen de protección diera como resultado la doble imposición internacional. La atenuación de la doble imposición atribuible a la elección de un régimen de protección por un contribuyente sólo debería ser concedida en el país extranjero si el contribuyente puede demostrar que los resultados obtenidos en aplicación del régimen de protección son conformes al principio de plena competencia.

modificación de renta imponible en el país que concede el régimen de protección, cuando los contribuyentes modifican los precios cargados a las empresas asociadas, con la finalidad de incrementar sus utilidades para cumplir los objetivos y evitar de esta manera la comprobación de sus precios de transferencia en el curso de una auditoría. También pueden darse riesgos de doble imposición cuando un único país adopta un régimen de protección.

Asimismo, cuando una multinacional haya adoptado un régimen de protección, los ajustes de los precios de transferencia serán más complejos, debido a que el contribuyente discutirá probablemente el ajuste para evitar la doble imposición. Como los procedimientos amistosos no permiten, generalmente, ajustar a la baja los precios o resultados establecidos en el contexto de un régimen de protección, la aplicación de tal régimen puede tener un efecto negativo para la Administración tributaria de los países extranjeros.¹²⁰

La adopción de un régimen de protección por diversos países no evitará la doble imposición si cada jurisdicción fiscal adopta procedimientos y métodos contradictorios¹²¹.

a) Posibilidad de favorecer la planificación fiscal

Los regímenes de protección pueden inducir al contribuyente a realizar una planificación fiscal favorecedora, como modificar sus precios de transferencia a fin de transferir rentas imponibles a otras jurisdicciones, induciendo a la evasión fiscal¹²², a través de la utilización de

¹²⁰ Véase pár. 4.113 de las directrices de la OCDE.

¹²¹ Véase pár. 4.115 de las directrices de la OCDE.

¹²² Por ejemplo, una empresa con una estructura eficiente de costos que venda a precios de plena competencia puede estar obteniendo un margen del 15 por ciento sobre las ventas a empresas asociadas. Esta empresa tendría interés en optar por el régimen de protección que provea un margen del 10 por ciento. En el ámbito del régimen de protección, la empresa sería sometida a imposición sobre una utilidad subvaluada, independientemente del hecho de que los precios de transferencia para operaciones vinculadas sean sensiblemente

mecanismos artificiales para sacar partido de los regímenes de protección.

La decisión de evaluar si es beneficioso poner en práctica un régimen de protección corresponde a cada Estado, el cual debe valorar la posibilidad de sufrir una cierta erosión de su base imponible. Por otra parte, Se ha de tener en cuenta que contra más atractivo sea un régimen de protección para los contribuyentes, estos optaran por él reduciendo así la carga administrativa de la Administración tributaria, pero a su vez ésta protección más agrava el riesgo de pérdida de ingresos debido a una disminución en la declaración de los ingresos.

b) Cuestiones de equidad y de uniformidad

Los regímenes de protección dan lugar a problemas de equidad y uniformidad. Al establecer un régimen de protección, se crean dos conjuntos distintos de reglas en la determinación de los precios de transferencia: uno que requiere la conformidad de los precios con el principio de plena competencia y otro que requiere la conformidad con condiciones diferentes y más sencillas. Toda vez que deberían fijarse necesariamente ciertos criterios para diferenciar a los contribuyentes con derecho al régimen de protección de los demás contribuyentes, puede suceder que, en ciertas circunstancias, dos contribuyentes similares y posiblemente competidores se sitúen en lados opuestos del umbral del régimen de protección y estén, en consecuencia, sometidos a un trato tributario diferente: uno, que se rige por las reglas del régimen de protección y, de esta manera, está exento del cumplimiento de las obligaciones normales; y el otro que se ve obligado a respetar en todos los casos el principio de plena competencia (ya porque la

inferiores a los precios de plena competencia. En consecuencia se produciría una transferencia de renta imponible al extranjero. A gran escala, esto podría traducirse en una considerable pérdida de ingresos fiscales para el país que ofrece el régimen de protección. Por la concepción misma del mecanismo, la Administración tributaria no tendría ningún recurso para contrarrestar tales transferencias de utilidades. (véase pár. 4.117 de las directrices de 1995)

empresa de hecho trate en condiciones de plena competencia o porque esté sujeta a una legislación sobre precios de transferencia fundada sobre el principio de plena competencia). Un tratamiento tributario preferencial bajo un régimen de protección para una categoría específica de contribuyentes puede implicar una discriminación y una distorsión de la competencia¹²³.

8.3 Procedimiento Amistoso

Como nos hemos referido anteriormente, las disputas surgidas sobre precios de transferencia en los ajustes correlativos por el párrafo 2 del artículo 9 de ModCDI nos conducen al artículo 25¹²⁴ de este mismo

¹²³ Véase pár. 4.120 de las directrices de la OCDE.

¹²⁴ Artículo 25 ModCDI, Procedimiento amistoso.

1. Cuando una persona que sea residente de un Estado contratante considere que las medidas adoptadas por las autoridades competentes de uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de esos Estados podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente. El caso deberá plantearse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma llegar a una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio. El acuerdo al que se llegue será aplicable independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se esforzarán conjuntamente por resolver las dificultades o las dudas que plantee la aplicación del Convenio. También podrán celebrar consultas para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores.

5. cuando,

- a) bajo en parrafo 1, una persona haya presentado un caso a la autoridad competente de un Estado contratante en base que las acciones de tributación de uno o ambos Estados Contratantes ha resultado para esa persona no ser acordes con las disposiciones de este convenio y
- b) las autoridades competentes no puedan llegar a un acuerdo para resolver la controversia de acuerdo al apartado 2 en un periodo de dos años desde la

convenio, estableciendo el procedimiento amistoso el cual puede ser utilizado para resolver las controversias de los ajustes correlativos entre Administraciones Tributarias de diferentes Estados, principalmente las controversias relativas a la aplicación de los Convenios de doble imposición.

El párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 precisa que el artículo 25 constituye igualmente un mecanismo que permite a las Autoridades competentes resolver los casos de doble imposición jurídica y económica, derivados de los ajustes de los precios de transferencia efectuados conforme a los párrafos 1 y 2 del artículo 9¹²⁵. Este procedimiento permite las Administraciones tributarias pueden tratar los problemas en un ámbito no contencioso y llegar frecuentemente a una solución negociada conforme al interés del conjunto de las partes.

El Artículo 25 ofrece a las autoridades competentes un mecanismo que les permite consultarse recíprocamente con la finalidad de resolver, en el contexto de los precios de transferencia, no solamente los problemas de doble imposición jurídica sino también los problemas de doble imposición económica, en particular los procedentes de la inclusión de utilidades de empresas asociadas en virtud del apartado 1 del Artículo 9; los correspondientes ajustes a efectuar en aplicación del apartado 2 del mismo Artículo caen, en consecuencia, dentro del ámbito de aplicación

presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, cualquier cuestión sin resolver derivadas del caso será sometida a arbitraje, si la persona así lo solicita.

sin embargo estas cuestiones sin resolver no deberán someterse a arbitraje, si la decisión en estas cuestiones han sido ya resueltas por una corte o tribunal administrativo de sus Estados. A menos que la persona afectada directamente por el caso no acepte el acuerdo mutuo implementado por la decisión de arbitraje, esta decisión será vinculante para ambos Estados contratantes y se aplicarán sin perjuicio de cualquier límite de tiempo en las leyes nacionales de esos Estados. Las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán por mutuo acuerdo el modo de aplicación de este párrafo.

¹²⁵ Pár. 4.30 de las Directrices de la OCDE de la OCDE.

del procedimiento amistoso, tanto en lo que se refiere a la apreciación de su fundamento como en lo que respecta a su cuantía.¹²⁶

Como también se ha visto anteriormente este procedimiento no obliga a las Administraciones Tributarias a llegar a ningún acuerdo y/o resolver las controversias en materia fiscal, sino que sólo establece un procedimiento por el cual únicamente exige el esfuerzo de las partes a llegar a intentar a llegar a un acuerdo. Debido a las diferencias entre las diferencias de las legislaciones internas o restricciones de negociación de las Administraciones Tributarias de los Estados es posible que no se pueda llegar a un acuerdo entre las Administraciones de los diferentes Estados. Como señalan las Directrices en algunos casos no resueltos puede recurrirse al arbitraje, el cual se implemento en el MC OCDE de 2008 añadiendo el apartado 5 en el art. 25 sobre ésta figura, aunque este procedimiento es nuevo y no está universalmente aceptado por todos los países miembros de la OCDE y pocos son los Estados que han implementado ésta figura en los ModCDI como es el caso de los convenios entre Holanda y Estados Unidos o Alemania y Estados Unidos. Es potestad de cada Estado decidir, dentro del marco del Modelo, las características del tipo de arbitraje que quieren establecer en sus convenios. Asimismo, los Estados Miembro de la Unión Europea en 1990 firmaron el Convenio 90/436/CEE (en adelante Convenio de Arbitraje (CA)) el cual se analizará posteriormente.

Es de mencionar, que en la actualización del MC OCDE de 18 de julio de 2008 establece que para que la persona interesada pueda acceder al arbitraje internacional se han de cumplir dos requisitos. En primer lugar, que la persona afectada por la interpretación no acorde con la CDI hubiera presentado en plazo el caso ante las autoridades competentes del Estado correspondiente (solicitud procedimiento amistoso) y, en

¹²⁶ Pár. 9 de los Comentarios al art. 25 del CDI.

segundo lugar, que las autoridades competentes de los distintos Estados hubieran sido incapaces de resolver el asunto en el plazo de dos años desde que se aceptara la solicitud¹²⁷. Asimismo, como se establece en el párrafo 12 de los Comentarios al convenio, para que el contribuyente pueda iniciar el procedimiento amistoso, es preciso y suficiente con que determine que "las medidas tomadas por uno o por ambos Estados" entrañan una imposición que implica un riesgo no sólo posible, sino probable. Estas medidas alcanzan a todos los actos o decisiones de índole legislativa o reglamentaria, de carácter general o particular, que tengan como consecuencia directa y necesaria la exacción de un gravamen a cargo del recurrente contrario a las disposiciones del Convenio.

Las dificultades de aplicación del procedimiento amistoso a igual que la aplicación de ajustes correlativos de utilidades subsiguientes a los ajustes de precios de transferencia (aplicación de los apartados 1 y 2 del Artículo 9), ha hecho necesario que el Comité de Asuntos Fiscales formule una serie de recomendaciones a estos dos problemas planteados¹²⁸:

a) Las autoridades fiscales deberían notificar a los contribuyentes, tan pronto como sea posible, su intención de efectuar un ajuste de precios de transferencia (y, cuando la fecha de una notificación de esta clase pueda ser importante, asegurarse de que se efectúe lo antes posible una clara notificación formal); Es, sin duda, particularmente útil la realización de contactos sobre todas las cuestiones pertinentes, de la manera más completa y tan pronto como sea posible, entre las autoridades fiscales y los contribuyentes dentro de la misma jurisdicción y, más allá de las

¹²⁷ Abeniagar Arias, Pablo, "Sobre el Reglamento de procedimientos amistosos y la nueva cláusula de arbitraje internacional en los convenios para evitar la doble imposición 21" Actualidad Jurídica (Uría & Menéndez), Núm. 21, Septiembre 2008, pág. 82.

¹²⁸ Pár. 29 de los Comentarios del CDI al art. 25.

fronteras nacionales, entre las empresas asociadas implicadas y las autoridades fiscales afectadas.

b) Entre las autoridades competentes deberá establecerse una comunicación muy flexible, eligiendo la manera más apropiada (por escrito, por teléfono, o por medio de discusiones personales o de grupo) y debiendo esforzarse en encontrar el medio más eficaz para resolver las cuestiones relevantes. La utilización de las disposiciones del Artículo 26, referentes al intercambio de información, debería ser estimulada para que las autoridades competentes estén en condiciones de tomar una decisión basándose en una buena información de los hechos.

c) Durante el desarrollo de un procedimiento amistoso sobre cuestiones de precios de transferencia, el contribuyente afectado debería tener la oportunidad, en la medida de lo razonable, de exponer a las autoridades competentes, por escrito o verbalmente, los hechos y argumentos relevantes.

Además, aunque no es ampliamente utilizado, la OCDE ha establecido el procedimiento que se conoce a veces como "ajuste compensatorio" el cual es un procedimiento que puede reducir la necesidad de los ajustes primarios. Este mecanismo consiste en autorizar al contribuyente a declarar tributariamente un precio de transferencia que estima conforme al precio de plena competencia para una operación vinculada, aun si este precio es diferente del efectivamente cargado entre las dos empresas asociadas. Los ajustes compensatorios pueden facilitar la declaración de la renta imponible por los contribuyentes de acuerdo con el principio de plena competencia, al reconocer que la información sobre operaciones comparables puede no estar disponible en el momento en que las empresas asociadas establecen los precios de sus operaciones vinculadas. En consecuencia, con la finalidad de efectuar una declaración exacta, un contribuyente estaría autorizado a

establecer un ajuste compensatorio contabilizando la diferencia entre el precio de plena competencia y el precio efectivamente registrado en sus documentos contables.¹²⁹ El poco uso del ajuste correlativo basa en que la declaración tributaria debe reflejar las operaciones efectivas. Si los ajustes compensatorios sólo están autorizados en uno de los Estados donde están ubicadas las empresas asociadas puede producirse doble imposición porque no será posible un ajuste correlativo a falta de un ajuste primario¹³⁰. Para reducir los problemas que producen los ajustes compensatorios cabe la posibilidad de recurrir al procedimiento amistoso.

8.4 Acuerdos Previos de Valoración sobre Precios de Transferencia

Los acuerdos previos de valoración sobre precios de transferencia (en adelante APA) son aquellos acuerdos entre una o más administración tributaria y el contribuyente que plantean la posibilidad de determinar por anticipado una metodología de precios de transferencia o las condiciones de fijación de precios de transferencia a las que el contribuyente deberá acomodarse para determinadas operaciones vinculadas. Es decir, una Administración tributaria y un contribuyente acuerdan por anticipado el precio de transferencia en operaciones vinculadas.

Los APA son utilizados para determinar los precios de transferencia aplicados en operaciones entre entidades vinculadas con carácter previo a las operaciones por un periodo determinado que puede ser extendido.

La resolución de controversias en materia de precios de transferencia puede llegar a ser difícil y costosa, con las técnicas tradicionales de auditoría o de inspección, tanto para contribuyentes como para las

¹²⁹ Véase pár. 4.38 de las Directrices de la OCDE.

¹³⁰ Véase pár. 4.39 de las Directrices de la OCDE.

Administraciones. Las dificultades que estas auditorías conllevan fueron las que contribuyeron a desarrollar el proceso de APA como una forma alternativa de resolver en algunos casos los temas de precios de transferencia, teniendo como objetivo los APA facilitar que las negociaciones estén sustentadas en principios y se realicen de forma práctica y cooperativa; resolver temas de precios de transferencia de forma rápida y prospectiva; utilizar los recursos del contribuyente y de la Administración tributaria más eficientemente; y, aportar al contribuyente un grado de confianza sobre el futuro.¹³¹

Ahora bien, como establecen las propias Directrices una de las cuestiones claves en el concepto del APA es la correspondiente a su grado de especificidad al establecer los precios de transferencia de un contribuyente a lo largo de cierto número de años por ejemplo, ¿es necesario definir el método de determinación de precios de transferencia o fijar resultados más específicos?¹³² En general, es preciso ser muy prudente si el APA va más allá de la metodología, de sus modalidades de aplicación y de las hipótesis fundamentales, dado que las conclusiones más específicas se fundan en predicciones de eventos futuros. El ámbito de aplicación del APA depende de los deseos de los países participantes y del contribuyente. Tal acuerdo

¹³¹ Véase pár. 9 del Anexo 19 de las Directrices de 1995

¹³² Véase pár. 4.126 y 4.127 de las Directrices de la OCDE.

Por ejemplo, no sería razonable considerar que, en condiciones de plena competencia, el tipo de interés para préstamos a corto plazo de una empresa determinada en el contexto de un grupo siga siendo igual al 6 por ciento durante los tres años siguientes. Una predicción más plausible sugeriría que ese tipo de interés fuera igual al LIBOR incrementado en un porcentaje fijo. Esta predicción sería incluso más fiable si se añadiese una hipótesis básica relativa a la clasificación crediticia (por ejemplo, que el incremento del LIBOR será modificado si la clasificación crediticia cambia).

Ni tampoco sería apropiado fijar una fórmula de reparto (split) del beneficio entre empresas asociadas si se espera que la asignación de funciones entre estas últimas sea inestable. Sería por el contrario posible utilizar una fórmula de reparto del beneficio si determinadas hipótesis fundamentales permitiesen articular adecuadamente el papel de cada empresa. En ciertos casos resultaría factible formular una predicción razonable, en relación con un apropiado porcentaje real de partición de utilidades, si se puede apoyar sobre condiciones suficientes.

puede aplicarse para resolver los problemas tratados por los artículos 7 y 9 del Modelo de Convenio de la OCDE y determinar la cuantía de los beneficios generados en las jurisdicciones fiscales implicadas.¹³³

Asimismo, el APA se inicia formalmente a instancias del contribuyente y supone negociaciones entre el contribuyente, una o más empresas asociadas y una o más Administraciones tributarias. Estos acuerdos pueden ser unilaterales¹³⁴, bilaterales y multilaterales. Siendo los unilaterales aquellos entre un contribuyente y una administración tributaria, bilaterales aquellos en los que participan dos administraciones tributarias, y multilaterales cuando el acuerdo se realiza entre más de dos administraciones. Por ende, los acuerdos bilaterales y multilaterales ofrecen más ventajas que los unilaterales por los problemas que estos pueden crear entre administraciones tributarias y por esta razón hay Estados que no contemplan este tipo de acuerdos en su jurisdicción. La mayor parte de los países prefiere los APA bilaterales o multilaterales ya que el procedimiento bilateral (o multilateral) ofrece muchas más posibilidades de reducir el riesgo de doble imposición, de ser equitativo para el conjunto de Administraciones tributarias y de contribuyentes afectados y de ofrecer más certidumbre a los contribuyentes. De la misma forma, en ciertos países la legislación interna no permite a las Administraciones tributarias concluir directamente con el contribuyente un acuerdo obligatorio, de manera que un APA sólo puede firmarse con la

¹³³ Véase pár. 35 anexo 19 de las Directrices de la OCDE.

¹³⁴ Un APA unilateral puede tener una incidencia en la responsabilidad tributaria de empresas asociadas situadas en otra Administración tributaria. Cuando los APA unilaterales están permitidos, las Autoridades competentes de los otros países afectados deberían ser informadas lo antes posible del procedimiento, a fin de determinar si ellas están dispuestas, y pueden considerarlo a un acuerdo bilateral en el ámbito del procedimiento amistoso (pár. 4.130 de las Directrices de la OCDE).

Autoridad competente de un Estado con el que se tiene un Convenio, en el marco del procedimiento amistoso¹³⁵.

Los APA tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales de naturaleza administrativa, judicial y de tratados de resolver los problemas derivados de los precios de transferencia, sin apartarse al principio de libre competencia. Pueden ser de la máxima utilidad cuando los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar. Se ha de tener en cuenta que en una amplia mayoría de casos se llegará a un APA en el marco de un procedimiento amistoso en virtud de un convenio de doble imposición. No obstante, en algunos casos, cuando se ha intentado llegar a un APA bilateral y el Convenio no ha sido el apropiado ni el aplicable, las Autoridades competentes de determinados países han podido, a pesar de ello, lograr un acuerdo gracias al poder ejecutivo conferido a los directores de las Administraciones tributarias¹³⁶.

Un APA puede cubrir todas las cuestiones relativas a los precios de transferencia de un contribuyente (o de los miembros de un grupo multinacional) o puede tener un ámbito más restringido, aplicándose por ejemplo a una operación determinada, a unos conjuntos de operaciones, a unas líneas de productos o sólo a algunos miembros del grupo multinacional. También puede cubrir cuestiones distintas de la metodología de fijación de precios de transferencia, siempre que éstas tengan una relación suficientemente clara con las cuestiones subyacentes de los precios de transferencia para que valga la pena resolverlas con antelación y siempre que las demás estén en consonancia con los términos del artículo relativo al procedimiento

¹³⁵ Pár. 4.131 de las Directrices de la OCDE.

¹³⁶ Véase pár. 7 anexo 19 de las Directrices de la OCDE.

amistoso del Convenio aplicable correspondiente. Esto lo deberán decidir las partes implicadas para cada caso específico¹³⁷.

Por otra parte, los APA no deben ser confundidos con otras medidas que algunas normativas internas recogen, como los *rulings* o consultas tributarias. Los *rulings* son aquellos acuerdos entre Administración tributaria y contribuyente para fijar el régimen jurídico para resolver controversias planteadas y no se basa en el principio de libre competencia. Por otra parte, las consultas tributarias tienen por objeto fijar el régimen, clasificación o calificación jurídica a unos supuestos de hecho, alcanzado exclusivamente a cuestiones de derecho, es decir a aspectos interpretativos y/o de aplicación a la norma jurídica adecuada. Por ello, una consulta tributaria no puede entrar a valorar las cuestiones de hecho y la Administración se deberá pronunciar exclusivamente sobre el régimen jurídico del caso planteado¹³⁸.

Asimismo, los APA plantean ventajas e inconvenientes para ser practicados, por tanto no siempre es una medida adecuada para todos los casos para las operaciones vinculadas. Como ilustra TRAPÉ VILADOMAT las ventajas e inconvenientes son los siguientes¹³⁹:

Ventajas:

- Seguridad: Uno de los aspectos más valorados de los APA es la seguridad que proporciona al contribuyente. Esta seguridad, amén de otras ventajas, le permite predecir y calcular sus costes fiscales en el futuro, lo cual a su vez le va a proporcionar un entorno mucho más favorable para planificar su futuro empresarial. Adicionalmente, cuando un APA caduca, si las circunstancias no han variado, es

¹³⁷ Véase pár. 36 y 37 del Anexo 19 de las Directrices de la OCDE.

¹³⁸ Véase Trapé Viladomat, Montserrat “Acuerdos Previos de Valoración” en la monografía de Carmona Fernández, Néstor, et al “Fiscalidad de las Operaciones Vinculadas”, 2009, Cit, Pág. 557.

¹³⁹ Supra Pág. 557-560

posible prorrogar esta certidumbre con un coste de tiempo y esfuerzo sustancialmente menor.

- Eliminación de la doble imposición: Los APA son uno de los instrumentos más utilizados para evitar la doble imposición siempre que tenga "carácter bilateral a multilateral". Ello supone no sólo eliminar la posibilidad de sufrir un doble gravamen sobre unas mismas rentas sino evitar todos aquellos efectos derivados de una doble imposición que agravan esta circunstancia tales como ajustes secundarios, cargas financieras o imposición de sanciones, o incluso situaciones de prescripción que consoliden la doble imposición.
- Colaboración: Lejos del clima contencioso que se puede dar en las comprobaciones fiscales, los APA se suelen caracterizar por la presencia de un clima de confianza entre los sujetos que intervienen en el procedimiento. Este ambiente de cooperación es imprescindible y puede derivar en una posición más flexible en relación con la postura de la Administración que en una comprobación tributaria en la que la Administración ha de asegurarse que un ajuste este debidamente justificado y basado en una norma tributaria concreta, lo cual puede derivar una visión más rígida del caso. Incluso, en este entorno y con presencia de todas las administraciones tributarias implicadas, pueden alcanzarse soluciones que de otra forma sería difícil de lograr. Así, si hay un acuerdo sobre cómo aplicar el principio de libre competencia, pueden acordarse formas flexibles de aplicación de la metodología aceptando comparables imperfectos o estructurando el método de reparto de beneficio de una forma pactada. De este modo, se puede hacer efectivo el principio recogido en el apdo. 1.70 de las Directrices en virtud del cual:

".... debería admitirse cualquier método cuando su aplicación es aceptable para los miembros del grupo multinacional implicados en la operación u operaciones a las que se aplica, así como para

las Administraciones tributarias de los países de todas esas empresas."

- Eficacia del procedimiento: Ya se ha indicado que las relaciones entre empresas asociadas son, en ocasiones, terriblemente complejas. Por ello, el resolver los hipotéticos problemas anticipadamente evita tanto a los contribuyentes como a las administraciones largos y costosos litigios, intereses y sanciones. Incluso, una vez el acuerdo es efectivo, el coste de tiempo y de recursos humanos que han de dedicarse a la comprobación tributaria es mucho menor puesto que la comprobación es limitada y el contribuyente suele tener un alto interés en adherirse estrictamente al acuerdo alcanzado.
- Mejora del procedimiento de mutua acuerdo: Los APA pueden ser una vía muy adecuada para reducir el tiempo que suele considerarse habitual para lograr un acuerdo que elimine la doble imposición. Es frecuente que resulte más sencillo el alcanzar un consenso antes de que nazca una situación conflictiva analizando datos actuales y examinando situaciones coetáneas que iniciar un procedimiento para resolver un problema que ya ha surgido, explicando situaciones pasadas (a veces muy lejanas en el tiempo), examinando datos históricos: Además, la finalización del procedimiento de mutuo acuerdo puede derivar en un ajuste que le puede suponer a una de las Administraciones la devolución de todo o parte de una deuda tributaria que puede estar reconocida o incluso ya ingresada.
- Mayor participación del contribuyente: En un APA, la participación del contribuyente suele ser más intensa que en un Procedimiento Amistoso. Además, últimamente se está incentivando su participación invitándole a presentar y discutir su propuesta, puesto que ello proporciona una oportunidad para que administraciones y contribuyentes puedan consultarse y avanzar en un espíritu y entorno con escasa conflictividad.

- Intercambio de información: Los APA suelen adicionalmente facilitar un intercambio de información entre las Administraciones fiscales rápido y eficaz. Este intercambio de información que se materializa tanto a través de intercambio de información como en reuniones conjuntas permite acelerar y concluir el acuerdo de forma satisfactoria que, en definitiva, es el objetivo de todos los sujetos que participan en un APA.

Asimismo se encuentran inconvenientes para éste procedimiento como:

- Complejidad del procedimiento: Un APA no puede ser por su propia naturaleza un procedimiento sencillo e inmediato puesto que se están valorando operaciones futuras, en ocasiones muy complejas que deben respetar el principio de libre competencia. Por ello, el principal inconveniente de este procedimiento es el gran volumen de información que las administraciones fiscales solicitan a los contribuyentes. Esto hace que, en ocasiones, este procedimiento sea atractivo sólo o muy especialmente para aquellos contribuyentes cuyas relaciones con empresas del grupo sean cuantitativamente muy elevadas y complejas y por ende, su nivel de riesgo muy elevado. La OCDE, en su origen, ya se hizo eco de esta circunstancia y, con el objeto de minimizar este efecto pernicioso, recomendó que la información que se solicita en el curso de un APA no sean más onerosas que aquella que se requiere en el Curso de una actuación inspectora.
- Uso de la información para otras finalidades: Ciertas legislaciones admiten que se utilice la información aportada en el curso de un APA para otras finalidades. Esta situación, junto con el mayor conocimiento del sector / industria o empresa que adquiere la Administración, justifica que los contribuyentes teman que puedan sufrir futuras comprobaciones más gravosas y acojan este instrumento con cierto escepticismo.

- Dificultad en la correcta identificación y descripción de las circunstancias de hecho así como de las asunciones críticas del acuerdo. Técnicamente estos dos puntos, son los aspectos que entrañan una mayor dificultad en el procedimiento. No hay que olvidar que se está analizando el cómo valorar operaciones futuras, sobre la base, en muchas ocasiones, de datos que solo pueden ser, hipótesis de futuro. La anticipación, la flexibilidad y la aceptación de una cierta incerteza son aspectos intrínsecos a esta medida.
- Necesidad de dedicar recursos muy especializados a resolver estos casos: No es siempre fácil para las Administraciones disponer de recursos humanos para instruir debidamente estos expedientes ni lograr un equilibrio entre esta función y otras derivadas de la gestión de los tributos. Algunas Administraciones (por ej. la de Reino Unido) establecen los denominados "*complexity thresholds*" o barreras de entrada que otorgan a la Administración una discrecionalidad para aceptar o no el caso en función del grado de seguridad que quepa alcanzar o del riesgo de doble imposición que aprecie la propia Administración. La Comunicación examinó esta práctica y considero que era aceptable siempre que "se interpreten de forma consistente para todos los contribuyentes" y que se rebajen estas barreras "si la otra Administración implicada está dispuesta a aceptar el caso".
- Dificultades para adaptar los términos del acuerdo al cambio de circunstancias: Los APA obligan a las partes que han suscrito el acuerdo o han aceptado los términos del mismo. En consecuencia, en algunas ocasiones y dependiendo de la forma de redacción de los términos del mismo, se puede introducir una inflexibilidad no deseada que haga que en un entorno económico muy cambiante o incierto, el acuerdo acabe siendo una rémora. Muchas jurisdicciones aceptan revisar los términos del acuerdo en estas circunstancias y es preciso explorar esta vía aunque de nuevo, cualquier anticipación o

redacción inicial que contemple este cambio de circunstancias resulta altamente aconsejable.

Las APA unilaterales presentan otros inconvenientes adicionales. No garantizan al contribuyente la eliminación de la doble imposición y, en la medida en que esto no suceda, tampoco son especialmente eficaces en cuanto a proporcionar la seguridad jurídica global que se pretende con este instrumento.

Tampoco facilitan la consecución de los ajustes correlativos puesto que la Administración que debería efectuar un ajuste de esta naturaleza puede ver con suspicacia la conclusión de un acuerdo unilateral, en especial si su derecho interno o un convenio le autorizan a concluir un APA bilateral.

A pesar de estos inconvenientes, todas las limitaciones anteriores pueden minimizarse si el procedimiento de APA se lleva a cabo de forma eficiente y hay una actitud constructiva hacia esta medida. Los últimos trabajos tanto de la OCDE como del FCPT que, a continuación se exponen, van precisamente en esta dirección.

8.5 Arbitraje en los precios de transferencia según la OCDE

El arbitraje es un método que cada vez tiene más presencia en el ámbito internacional, sobre todo en los aspectos de precios de transferencia cuando muchas veces las controversias se tratan entre las Administraciones competentes, sin intervenir el contribuyente.

Como se ha mencionado anteriormente, el procedimiento amistoso no obliga a llegar a un acuerdo, más que las partes a esforzarse a ello. Cuando las partes no lleguen a un acuerdo a través del procedimiento amistoso se podrá optar por resolver la controversia a través del arbitraje. El Art. 25 de ModCDI menciona la posibilidad de pedir "opinión" a "árbitros independientes". Como se verá posteriormente,

la Unión Europea referente a los precios de transferencia, ratifico el convenio de arbitraje, que entró en vigor el 1 de enero de 1995.

8.6 Posibilidad de otros métodos para resolver controversias de los precios de transferencia

Como se ha tratado hasta ahora as OCDE y la Unión Europea establecen varias metodologías para resolver las controversias que puedan darse relativas a los precios de transferencia, como es el arbitraje o el procedimiento amistoso.

Siguiendo un poco los parámetros del arbitraje, herramienta introducida en los CDI para solucionar conflictos que se puedan dar en el marco de la doble tributación internacional. Así como, los parámetros del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el cual trata conflictos internos entre los miembros de la UE.

Una posibilidad para remediar los conflictos de precios de transferencia como cualquier incidencia fiscal a nivel internacional como expone PISTONE sería la creación un Tribunal Fiscal Internacional, el cual sería más acorde a los tiempos de globalización en que nos encontramos, con esto la dimensión legal de los derechos de los contribuyentes mutaría de nivel nacional a un estándar internacional que sea común para todo los estados, por ende los derechos internacionales para problemas internacionales, que sean objeto de principios y reglas internacionales interpretados y aplicados por una Corte Fiscal Internacional¹⁴⁰.

¹⁴⁰ Véase PISTONE, Pasquale, “La globalización tributaria y la necesidad de establecer un Tribunal Fiscal Internacional”, Rev. Derecho Tributario Global, Revista de Derecho Latinoamericano de Derecho Tributario, 1/2010, Argentina, Pág. 129-145.

9. Servicios Intragruppo

Los servicios intragrupo son aquellos servicios prestados por un miembro del grupo multinacional a otros miembros del grupo. Estos servicios prestados pueden ser de diversa índole tales como administrativos, técnicos, financieros y comerciales, incluyendo funciones de gestión, coordinación y control para el conjunto del grupo.

Los servicios intragrupo se pueden prestar bajo contratos mixtos por los que se vincula el servicio con la transmisión de bienes o de activos intangibles (o a la cesión mediante licencia de los mismos). Aunque a veces, como en el caso de contratos de "know-how" o asistencia técnica puede ser difícil determinar el límite preciso entre la transmisión o la cesión vía licencia del activo por una parte y la transferencia de servicios por otra. Asimismo, los servicios intragrupo pueden comportar, a modo de ejemplo, actividades de gestión de cobro, fabricación por contrato, contratos de investigación, gestión de licencias, etc.

Como se ha ido tratando a lo largo de este trabajo, las transacciones entre empresas asociadas deben efectuarse bajo el principio de libre competencia, y en los casos de servicios intragrupo ocurre lo mismo. Pero, para cumplir el principio de libre competencia los servicios intragrupo, como señalan la Directrices, se debe determinar que el servicio ha sido efectivamente suministrado y determinar la retribución de acuerdo con el principio de plena competencia.

Para la determinación que el servicio ha sido efectivamente realizado no solo basta con demostrar que se ha prestado realmente el servicio, sino que también se debe determinar si la actividad supone un interés

económico o comercial para el miembro que lo recibe, reforzando así su posición comercial¹⁴¹.

Para la determinación de la retribución de acuerdo con el principio de libre competencia, en ciertos casos será fácil hacer la determinación como en el caso que se utilice por el grupo la facturación directa. Pero, la facturación directa no siempre es el método más adecuado o fácil de aplicar, en estos casos para la facturación de los servicios intragrupo los grupos multinacionales suelen realizar planes de facturación que son: a) fácilmente identificables aunque no se basen en el método de facturación directa; o b) más difíciles de identificar y que pueden incorporarse en la facturación de otras operaciones imputada entre los miembros del grupo siguiendo ciertos criterios o, que en algún caso, no se reparten en modo alguno entre los miembros del grupo¹⁴².

Se debe proceder a la facturación indirecta en los casos sólo corresponda proceder a los métodos de asignación y reparto de costes, los cuales a veces requieren efectuar estimaciones o valoraciones aproximadas. Cuando el servicio específico prestado se presta a las sociedades vinculadas y a terceros, no se podrá aplicar estos métodos.

Como señalan las Directrices "cuando se aplica un método de facturación indirecta, puede difuminarse la relación entre lo facturado y los servicios prestados y pueden surgir dificultades cuando haya que evaluar el beneficio obtenido. De hecho, puede ser bastante probable que la empresa a la que se factura un servicio no haya establecido relación alguna entre lo facturado y el servicio. Aumenta pues, el riesgo de doble imposición, dado que es más difícil determinar una deducción en concepto de costes incurridos por cuenta de los miembros del grupo si la remuneración no puede identificarse de forma directa; o permitir

¹⁴¹ Para establecer si la prestación del servicio aportaba un interés económico o comercial, se puede hacer una comparación de si en unas circunstancias comparables una sociedad independiente hubiera contratado a otra empresa independiente para ejecutar el servicio.

¹⁴² Pár. 7.22 Directrices de la OCDE.

que realice el destinatario del servicio una deducción en concepto de cualquier pago efectuado si no es capaz de demostrar que los servicios han sido prestados”¹⁴³.

10. Acuerdo de Reparto de Costes

Los acuerdos de reparto de costes, en adelante ARC, entre empresas asociadas son según las Directrices un acuerdo marco que permite a las empresas mercantiles distribuir los costes y los riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza y el alcance de los intereses de cada uno de los participantes en estos activos, servicios o derechos. En un ARC, la proporción de los beneficios esperados del acuerdo que recibe un participante corresponde a su participación en el total de las aportaciones al acuerdo, teniendo en cuenta que la determinación de los precios de transferencia no constituye una ciencia exacta. Además, cada participante en un ARC tendrá derecho a explotar separadamente su participación en el ARC, como propietario efectivo de esa parte y no como licenciatario y, por consiguiente, exento de pagar a ninguna de las partes canon o remuneración alguna. Inversamente, cualquier otra parte deberá pagar una remuneración apropiada a un participante (por ejemplo, un canon) por explotar total o parcialmente la propiedad de dicho participante.¹⁴⁴

Es decir los ARC tienen como fin compartir los gastos y riesgos que puede darse en el desarrollo, producción o la obtención de un activo, servicio o derecho entre empresas tanto asociadas como independientes (con la expectativa de un beneficio).

Los ARC entre empresas asociadas deberán regirse por el principio de libre competencia, es decir, las aportaciones de cada miembro deben

¹⁴³ Párr. 7.27 Directrices de la OCDE.

¹⁴⁴ Párr. 8.3 Directrices de la OCDE.

ajustarse a las que se efectuarían entre empresas independientes en condiciones comparables.

Para la aplicación del principio de libre competencia en un ARC es necesario constatar que todas las partes del acuerdo esperan obtener beneficios¹⁴⁵; posteriormente, calcular la aportación relativa (en dinero o en especie) de cada participante en la actividad conjunta; y, finalmente, determinar si es apropiado el porcentaje de las aportaciones al ARC¹⁴⁶.

La aportación de cada miembro, bajo la valoración del principio de libre competencia, se basará en la que hubiera efectuado una empresa independiente bajo las mismas circunstancias.

Para evaluar la aportación de un participante, hay emplear las normas contables generalmente aceptadas así como determinar el tratamiento del ahorro que puede resultar de las subvenciones o de los beneficios fiscales (bajo la forma de deducciones para inversiones) concedidos por una Administración. Cuándo y hasta qué punto estos ahorros deben de tomarse en cuenta, al evaluar la aportación de un participante, dependerá de cómo hubieran actuado las empresas independientes en circunstancias comparables¹⁴⁷.

10.1 Estructuración y documentación de los ARC

Las Directrices de la OCDE recomiendan una serie de condiciones que deberían cumplir los ARC conforme al principio de plena competencia. Estas son:¹⁴⁸

¹⁴⁵ En caso que un participe no espere obtener beneficios de ningún tipo no tendrá categoría de participe del ARC.

¹⁴⁶ Pár. 8.9 Directrices de la OCDE.

¹⁴⁷ Véase pár. 8.16 y 8.17 Directrices de la OCDE.

¹⁴⁸ Pár. 8.40 Directrices de la OCDE.

a) los participantes deberían ser exclusivamente empresas que puedan obtener mutuos beneficios de la actividad del ARC, directa o indirectamente (y no sólo del ejercicio de toda o de parte de esta actividad).

b) el acuerdo debería especificar la naturaleza y la importancia del interés patrimonial de cada participante sobre los resultados de las actividades del ARC;

c) no debería realizarse ningún pago distinto de las aportaciones al ARC y de los pagos compensatorios correspondientes en concepto de interés patrimonial sobre los activos, servicios o derechos obtenidos gracias al ARC;

d) el reparto proporcional de las aportaciones debería determinarse de forma apropiada, utilizando un método de asignación que refleje el reparto de los beneficios esperados del acuerdo;

e) el acuerdo debería tener en cuenta los pagos compensatorios o la modificación prevista en la asignación de las aportaciones tras un plazo razonable para reflejar las variaciones en la distribución proporcional de los beneficios esperados entre los participantes; y

f) podrían efectuarse los ajustes necesarios (en particular, respecto de posibles pagos de entrada o de salida) con la adhesión o la retirada de un participante y con la rescisión del ARC.

Asimismo, la aplicación de los principios de prudencia en la administración de empresas debería llevar a los participantes en un ARC a preparar o a obtener información sobre la naturaleza de la actividad del ARC, los términos del acuerdo y su consistencia con el principio de plena competencia. Lo anterior lleva implícito que los participantes tengan acceso completo a los detalles de las actividades que deberían llevarse a cabo en el marco del acuerdo, a las proyecciones sobre las

que se basará el importe de las aportaciones y el importe de los beneficios esperados, así como a los gastos proyectados y reales en el marco de las actividades del ARC. Toda esta información podría ser pertinente y útil para las Administraciones tributarias y los contribuyentes deberían poder suministrarla si se la solicitaran. La información relativa a un determinado ARC dependerá de los hechos y de las circunstancias. Conviene subrayar que la información anterior no constituye ni una norma obligatoria de mínimos ni una lista exhaustiva de información que una Administración tributaria tiene derecho a solicitar.¹⁴⁹

Por ende, la siguiente información relativa a las condiciones iniciales de un ARC es útil e importante:¹⁵⁰

- a) una lista de participantes;
- b) una lista de empresas asociadas que participarán en la actividad de un ARC o que explotarán o usarán los resultados de esta actividad;
- c) el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por el ARC;
- d) la duración del acuerdo;
- e) los criterios para cuantificar las respectivas partes proporcionales en los beneficios esperados de cada participante y las previsiones utilizadas para determinar sus importes;
- f) la forma y el valor de las aportaciones iniciales de cada participante, así como una descripción detallada de la metodología utilizada para determinar el valor de las aportaciones iniciales y en curso y cómo los principios contables se aplican consistentemente a todos los

¹⁴⁹ Pár. 8.41 Directrices de la OCDE.

¹⁵⁰ Pár. 8.42 Directrices de la OCDE.

participantes para la evaluación de los gastos y del valor de las aportaciones;

g) el reparto previsto de las responsabilidades y de las tareas asociadas a la actividad del ARC entre los participantes y otras empresas;

h) los procedimientos y consecuencias de una adhesión o de una retirada de un participante en el ARC y de la rescisión del ARC; y

i) cualesquiera disposiciones que prevean pagos compensatorios o ajustes de los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.

Además, durante la duración del acuerdo, podría ser útil contar con la siguiente información:¹⁵¹

a) cualquier modificación del acuerdo (por ejemplo: condiciones, participantes, actividades, etc.), y las consecuencias de tal modificación;

b) una comparación entre las previsiones utilizadas para determinar los beneficios esperados de la actividad del ARC y los resultados concretos¹⁵²; y

c) los gastos anuales incurridos por el desarrollo del ARC, la forma y el valor de las aportaciones de cada participante realizadas durante el período de vigencia del ARC, así como una descripción detallada del modo de cuantificar el valor de las aportaciones y de aplicar los principios contables a todos los participantes en la determinación de los gastos y en el valor de las aportaciones.

¹⁵¹ Pár. 8.43 Directrices de la OCDE.

¹⁵² Los datos de años posteriores al año de la operación también pueden ser relevantes en el análisis de los precios de transferencia, pero las Administraciones tributarias deben tener cuidado en el análisis retrospectivo.

11. Activos Intangibles

Los precios de transferencia de transacciones de activos intangibles entre sociedades vinculadas, también deben regirse por el principio de libre competencia. Los activos intangibles en éste ámbito se refiere a derechos de utilización de activos industriales tales como las patentes, marcas de fábrica, nombres comerciales, dibujos o modelos. Asimismo, comprende la propiedad literaria y artística y la propiedad intelectual como el "know-how" y los secretos mercantiles.

Como se ha mencionado estas transacciones también deberán efectuarse bajo el principio de plena competencia. Para fijar el precio de plena competencia en estas operaciones como establece el pár. 6.14 de las Directrices de la OCDE es necesario situarse simultáneamente en el punto de vista del cedente y del cesionario a efectos de la comparabilidad. Desde el punto de vista del cedente, la aplicación del principio de plena competencia consistiría en buscar el precio que una empresa independiente comparable estaría dispuesta a aceptar para transferir el activo. Desde el punto de vista del cesionario, una empresa independiente comparable puede o no estar dispuesta a pagar dicho precio en función del valor y de la utilidad que tenga para ella el activo intangible en cuestión, en el marco de su negocio. El cesionario estará normalmente dispuesto a pagar el precio de licencia, si el beneficio que puede razonablemente esperar de la utilización de los intangibles es satisfactorio a la vista de otras opciones realmente disponibles. Puesto que el licenciataria deberá emprender inversiones o incurrir en otros gastos para explotar la licencia, hay que determinar si una empresa independiente estaría dispuesta a pagar el precio de una licencia de un cierto montante, teniendo en cuenta la rentabilidad esperada de las inversiones adicionales y de los otros gastos en los que probablemente deberá incurrir. Las mismas Directrices, en el párrafo siguiente establecen que el análisis es importante si se quiere asegurar que una empresa asociada no tenga por qué pagar por la adquisición o

utilización de un activo intangible una suma calculada basándose en el uso mayor o más productivo cuando dicho activo tiene una utilidad más limitada para la empresa asociada, dadas sus actividades y otros elementos significativos. En tal caso, debería considerarse la utilidad del activo para determinar la comparabilidad. Se puede así observar cuan importantes son todos los datos y circunstancias en la determinación de la comparabilidad de las operaciones.

Para la determinación del valor de la transacciones de intangibles bajo el principio de libre competencia se debe prestar atención a los factores de comparabilidad entre sociedades vinculadas e independientes, como: los beneficios esperados del activo intangible (que pueden determinarse por medio de un valor actual neto); cualquier limitación de la zona geográfica en la cual se pueden ejercer los derechos; las restricciones en la exportación de mercancías producidas en virtud de los derechos transferidos; el carácter exclusivo o no de los derechos transferidos; las inversiones de capital (para construir nuevas plantas o adquirir maquinaria especial), los gastos de puesta en marcha y los trabajos de desarrollo requeridos por el mercado; la posibilidad de ceder la licencia obtenida, la red de distribución del licenciataria, así como saber si éste último tiene derecho a participar en posteriores desarrollos del activo efectuados por el licenciador.

Para determinar si las condiciones de una operación en la que intervienen activos intangibles son coherentes con el principio de plena competencia, se puede examinar el importe, la naturaleza y los efectos de los costes incurridos sobre el desarrollo o conservación del activo intangible a fin de determinar la comparabilidad o el posible valor relativo de las aportaciones de cada parte, especialmente cuando el método de reparto del beneficio es el empleado. Sin embargo, no tiene por qué existir una relación necesaria entre los costes y el valor. En particular, el valor real de mercado del activo intangible no suele ser

cuantificable en relación con los costes incurridos en el desarrollo y conservación del activo.¹⁵³

Se ha de tener en cuenta que un intangible no tiene porque siempre ser retribuido dentro de un grupo multinacional, ya en algunos casos el intangible no tiene un valor económico. Ahora bien, en los casos que la transmisión del intangible es a cambio de una valía, en la valoración de esta transacción se deberá aplicar una metodología¹⁵⁴ específica dependiendo el tipo de intangible comercializado. Debido a la naturaleza de los intangibles puede resultar difícil en los intangibles específicos encontrar comparables, en estos casos se puede resolver, tanto los contribuyentes como la Administración tributaria, tomando como referencia la actuación de las empresas independientes en circunstancias comparables a efectos de tener en cuenta, en la fijación del precio de la operación, la incertidumbre que rodea la valoración de la operación:

- Utilizando los beneficios previsibles (teniendo en cuenta todos los factores económicos relevantes) como medio para determinar el precio inicial de la operación.
- Haciendo una fijación del precio basándose exclusivamente en los beneficios previsibles no permite una adecuada protección contra los riesgos ligados a la alta incertidumbre que rodea la valoración de un activo intangible
- Asumiendo hasta cierto punto el riesgo de acontecimientos imprevisibles, si se conviene renegociar o revisar los acuerdos sobre precios cuando un acontecimiento de magnitud e imprevisto modifique las hipótesis fundamentales empleadas en la fijación de dichos precios.

¹⁵³ Pár. 6.27 Directrices de la OCDE.

¹⁵⁴ Se entiende como metodología específica la utilización específica de uno de los métodos establecidos por las Directrices de la OCDE para la valoración de precios de transferencia.

- En caso que las empresas independientes hubiesen fijado el precio basándose en una cierta previsión, la Administración tributaria debería utilizar el mismo método para la determinación de los precios
- Si se ha optado por una cláusula de revisión de precios, en circunstancias comparables la Administración tributaria debería tener la posibilidad de fijar el precio basándose en una cláusula de ese tipo. Asimismo, en el caso de que las empresas independientes hubieran juzgado imprevisibles acontecimientos ulteriores tan fundamentales que su acaecimiento hubiera provocado una renegociación futura del precio fijado para la operación, estos acontecimientos deberían también modificar el precio de una operación vinculada comparable entre empresas asociadas.

12. Tratamiento Fiscal de las aportaciones en los ARC

El tratamiento fiscal de las aportaciones en los ARC deberían tratarse desde un punto de vista fiscal de acuerdo con las reglas tributarias generales que se aplicarían a dicho participante si estas aportaciones se efectuaran al margen de un ARC para realizar la misma actividad objeto del acuerdo, dependiendo de la naturaleza de la actividad. Se ha de tener en cuenta que a menudo las aportaciones se consideran gastos deducibles. Asimismo, ninguna porción de la aportación de un participante en un ARC constituirá un canon por la utilización de activos intangibles, salvo en la medida en que la aportación tan sólo permita a quien la ha efectuado disponer de un derecho a utilizar los activos intangibles pertenecientes a uno de los participantes (o a un tercero) y en que el contribuyente no obtenga además un beneficio patrimonial en el propio activo intangible¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Véase pár. 8.23 Directrices de la OCDE.

Por otra parte, los beneficios generados por la aportación no son inmediatos, las rentas de la aportación se consideraran como un ahorro en términos de coste (en cuyo caso, es posible que no genere directamente ninguna renta la actividad del ARC) o como un rendimiento obtenido a medida que los resultados de la actividad generen ingresos (o pérdidas) para dicho participante como, por ejemplo, en el caso de una actividad de investigación y desarrollo¹⁵⁶.

¹⁵⁶ Véase pár. 8.24 Directrices de la OCDE.

Capítulo III

Precios de Transferencia en el ámbito Aduanero

1. Precios de Transferencia en el ámbito Aduanero

Las multinacionales cuando establecen las estrategias de precios de transferencia de las transacciones vinculadas, principalmente están influenciadas por los aspectos fiscales, sin prestar, a veces, el detenimiento necesario a lo que respectan los precios de transferencia en el ámbito aduanero entre sociedades vinculadas.

Una buena evaluación/gestión por la matriz y sus filiales o entre filiales, de los precios de transferencia, analizando el impacto de los impuestos directos e indirectos puede solventar problemas y pérdidas futuras al grupo societario. Por ende, es importante hacer un inciso sobre la influencia de precios de transferencia en el ámbito aduanero.

Los precios de transferencia, como se ha ido analizando, es un factor crítico para la gestión de riesgo financiero de las sociedades. Pero otro ámbito importante, es el precio de transferencia de valoración aduanera, que difiere de valoración del precio de transferencia aplicado en los impuestos directos. Debido a que los intereses de las administraciones son diversos, por un lado las administraciones tributarias se pueden beneficiar de que los valores de importación sean bajos, debido a que esto puede incrementar la ganancia con la venta en su territorio por las diferencias del precio de compra en el exterior y el de venta, e implica una base imponible mayor en función del margen de utilidad obtenido.

La principal característica que diferencia al sistema de valoración aduanera del sistema de precios de transferencia aplicados por las

administraciones tributarias, consiste en la búsqueda de un valor objetivo, es decir, que no permita a las autoridades estatales el incremento de la tributación a la importación por medio del aumento de la base imponible.

Como se ha observado anteriormente, los precios de transferencia entre las transacciones entre empresas vinculadas, y que por tanto pueden afectar a la base tributable de los impuestos directos, principalmente al de sociedades, se encuentran regulados primordialmente por lo establecido en las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE. Ahora bien, en el ámbito aduanero, el valor de las mercancías también es valorado por el principio de libre competencia pero de forma diversa según las guías establecidas y seguidas por la OMC, en su Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de la OMC, en adelante GATT. En éste Acuerdo se establecen las guías a seguir en el ámbito de la valoración de mercancías en aduanas.

Asimismo, a nivel comunitario la Unión Europea promulgo el Código Aduanero Comunitario (CAC) por el Reglamento (CEE) 2913/1992, del Consejo, de 12 de octubre de 1992 por el Consejo y de la Comisión Europea aprobado para regular el valor de las transacciones vinculadas. En 1993, fue promulgado el Reglamento (CEE) 2454/1993 de la Comisión, por el que se aprobó el Reglamento de Aplicación del CAC (RA). Pero debido a la entrada en funcionamiento del mercado interior único de la EU, el CAC y su RA pasaron a regir los intercambios entre la EU y terceros países no miembros, debido a la desaparición del concepto de importación y exportación entre los Estados miembros de la EU.

Desde sus primeros días la OMC, ha plasmado su preocupación en evitar la salida de rentas fiscalmente gravadas excesivamente en el país de destino de las mercancías a países fiscalmente de baja imposición, usando al comercio internacional de mercancías como estrategia de

planeación fiscal financiera y que hoy conocemos como la “Práctica de Precios de Transferencia”.

1.1 Empresas Vinculadas

Los problemas de precios de transferencia afectan a las sociedades/partes vinculadas, por tanto también en el GATT se establecen unas normas de condición de vinculación, que divergen sobre a las establecidas por la OECD, considerando que existe vinculación solamente en los casos siguientes¹⁵⁷:

- a) si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;
- b) si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;
- c) si están en relación de empleador y empleado;
- d) si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5 por ciento o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas;
- e) si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra¹⁵⁸;
- f) si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera;
- g) si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; o
- h) si son de la misma familia.

Las personas que están asociadas en negocios porque una es el agente, distribuidor o concesionario exclusivo de la otra, cualquiera que sea la

¹⁵⁷ Art. 15. 4 y 5 del GATT.

¹⁵⁸ Según se establece en el comentario del art. 15 del GATT,- “se entenderá que una persona controla a otra cuando la primera se halla de hecho o de derecho en situación de imponer limitaciones o impartir directivas a la segunda”

designación utilizada, se considerarán como vinculadas, a los efectos del presente Acuerdo, si se les puede aplicar alguno de los criterios enunciados anteriormente.

Pero, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto anteriormente 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 precio¹⁵⁹.

1.2 Valoración de precios de transferencia en relación con las normas aduaneras

Como señala COSÍN OCHAITA, el establecimiento de una política de precios de transferencia lleva consigo determinar una estructura de precios validable en la comparación interna y externa de los precios fijados entre partes independientes. Asimismo, debe cumplir con los requerimientos de las autoridades de aduanas de los distintos países por los que atraviesa la mercancía objeto de dichos precios, de tal forma que los valores en aduanas no excedan sustancialmente de los precios de transferencia fijados. El cumplimiento de estos requerimientos lleva consigo un difícil equilibrio entre el valor a efectos de aduanas y el precio de transferencia y su objetivo es tratar de conseguir una coincidencia entre ambos, y, si es posible, que los precios de transferencia tiendan al valor mínimo fijado en aduanas. De esta forma, se conseguirán los objetivos generales fijados en el establecimiento de los precios de transferencia con un coste de aranceles mínimos¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Art. 1.2.a del GATT.

¹⁶⁰ COSÍN OCHAITA, Rafael, “Fiscalidad de los ...”, 2007, Cit. Pág. 632.

La valoración de las transacciones según lo establecido por la OMC debe seguir el principio de libre competencia, siendo el valor de transacción, el valor en aduana de las mercancías importadas¹⁶¹, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, incluyendo al precio pagado o por pagar según lo dispuesto en el Art. 8 del GATT¹⁶². Y siempre y cuando no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2¹⁶³.

Los métodos de valoración de las transacciones a seguir según el GATT son¹⁶⁴:

1. Método de Valor de transacción¹⁶⁵, el cual es equivalente al método del precio comparable de las directrices de la OCDE.
Método de Valor de transacción es el método evaluado por el precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya a hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste e incluye todos los pagos hechos como condición de la venta de las mercancías importadas por el comprador al vendedor, o por el comprador a una tercera parte para cumplir una obligación del vendedor.

¹⁶¹ Art. 15 1.a. del GATT. Por "valor en aduana de las mercancías importadas" se entenderá el valor de las mercancías a los efectos de percepción de derechos de aduana ad valorem sobre las mercancías importadas.

¹⁶² Art. 1.1. del GATT.

¹⁶³ Art. 1.1.d del GATT.

¹⁶⁴ Información técnica sobre la valoración en aduana, OMC

http://www.wto.org/spanish/tratop_s/cusval_s/cusval_info_s.htm.

¹⁶⁵ Art. 1 y 2 del GATT.

2. Método de Valor de Transacción de mercancías idénticas¹⁶⁶, el valor en aduana se determinará utilizando el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas al mismo nivel comercial y sustancialmente en las mismas cantidades que las mercancías objeto de la valoración. Cuando no exista tal venta, se utilizará el valor de transacción de mercancías idénticas vendidas a un nivel comercial diferente y/o en cantidades diferentes, ajustado para tener en cuenta las diferencias atribuibles al nivel comercial y/o a la cantidad, siempre que estos ajustes puedan hacerse sobre la base de datos comprobados que demuestren claramente que aquéllos son razonables y exactos, tanto si suponen un aumento como una disminución del valor.

Para aplicar éste método las mercancías idénticas deben responder a los siguientes criterios:

- ser iguales en todos los aspectos, con inclusión de sus características físicas, calidad y prestigio comercial;
- haberse producido en el mismo país que las mercancías objeto de valoración;
- y que las haya producido el productor de las mercancías objeto de valoración.

Para que pueda aplicarse este método, las mercancías deben haberse vendido al mismo país de importación que las mercancías objeto de valoración. Deben también haberse exportado en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

¹⁶⁶ Art. 2 del GATT.

Tal y como establece “la Información técnica sobre la valoración en aduana”¹⁶⁷ de la OMC, éste método admite algunas excepciones, como en los casos que no existan mercancías idénticas producidas por la misma persona en el país de producción de las mercancías objeto de valoración, podrán tenerse en cuenta mercancías idénticas producidas por una persona diferente en el mismo país o las pequeñas diferencias de aspecto no impedirán que se consideren como idénticas las mercancías que en todo lo demás se ajusten a la definición¹⁶⁸.

3. Método del Valor de transacción de mercancías similares¹⁶⁹, el valor de transacción se calcula de la misma manera con respecto a mercancías similares, que han de responder a los siguientes criterios:

- que sean muy semejantes a las mercancías objeto de valoración en lo que se refiere a su composición y características;
- que puedan cumplir las mismas funciones que las mercancías objeto de valoración y ser comercialmente intercambiables;
- que se hayan producido en el mismo país y por el mismo productor de las mercancías objeto de valoración. Para que pueda utilizarse éste método, las mercancías deben haberse vendido al mismo país de importación que las mercancías objeto de valoración. Deben también haberse exportado en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado.

¹⁶⁷ Véase pie de nota n. 164.

¹⁶⁸ La definición excluye las mercancías importadas que incluyen trabajos de ingeniería, trabajos artísticos, etc. suministrados por el comprador al productor de las mercancías gratis o a precio reducido, realizados en el país de importación y que no hayan sido objeto de un ajuste en virtud del artículo 8.

¹⁶⁹ Art. 3 del GATT.

4. Método deductivo¹⁷⁰, el cual es comparable al método del precio de reventa de las directrices de la OCDE.

El método deductivo es por el que se determinará sobre la base del precio unitario al que se venda a un comprador no vinculado con el vendedor la mayor cantidad total de las mercancías importadas, o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el país de importación. El comprador y el vendedor en el país importador no deben estar vinculados y la venta debe realizarse en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración o en un momento aproximado. Si no se han realizado ventas en el momento de la importación o en un momento aproximado, podrán utilizarse como base las ventas realizadas hasta 90 días después de la importación de las mercancías objeto de valoración.

5. Método del valor reconstruido¹⁷¹, comparable al método de coste total de la OCDE.

Éste método es el más difícil y menos utilizado, el valor en aduana se determina sobre la base del costo de producción de las mercancías objeto de valoración más una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la reflejada habitualmente en las ventas de mercancías de la misma especie o clase del país de exportación al país de importación. El valor reconstruido es la suma de los siguientes elementos:

Costo de producción = valor de los materiales y de la fabricación

El costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas.

¹⁷⁰ Art. 5 del GATT.

¹⁷¹ Art. 6 del GATT.

El valor de los materiales incluirá, por ejemplo: materias primas tales como madera, acero, plomo, arcilla, textiles, etc.; gastos en que se haya incurrido para llevar las materias primas al lugar de producción; subconjuntos, como circuitos integrados; y elementos prefabricados que finalmente hayan de armarse. Los gastos de fabricación incluirán el costo de la mano de obra, los gastos de montaje cuando se trate de una operación de montaje en vez de un proceso de fabricación, y gastos indirectos en concepto, por ejemplo, de supervisión y mantenimiento de las fábricas, horas extraordinarias, etc. El costo o valor se determinará sobre la base de la información relativa a la producción de las mercancías objeto de valoración, proporcionada por el productor o en su nombre. De no estar incluidos, se añadirán el costo de los embalajes y los gastos conexos, los servicios auxiliares, los trabajos de ingeniería, los trabajos artísticos, etc. realizados en el país de importación.

6. Método de última instancia¹⁷², es decir, determinación del valor en aduana sobre la base de "criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles".

Cuando el valor en aduana no pueda determinarse por ninguno de los métodos citados anteriormente, podrá determinarse según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales del Acuerdo y del artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de los datos disponibles en el país de importación. En la mayor medida posible, este método deberá basarse en los valores y métodos determinados anteriormente, con una flexibilidad razonable en su aplicación.

¹⁷² Art. 7 del GATT.

En una venta entre partes vinculadas, se aceptará el método de valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo precio o a pagar cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:

- i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador;
- ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5¹⁷³;
- iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6¹⁷⁴;

¹⁷³ Si las mercancías importadas, u otras idénticas o similares importadas, se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, el valor en aduana determinado según el presente artículo se basará en el precio unitario a que se venda en esas condiciones la mayor cantidad total de las mercancías importadas o de otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, en el momento de la importación de las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado, a personas que no estén vinculadas con aquellas a las que comprenden dichas mercancías, con las siguientes deducciones: [...]

b) Si en el momento de la importación de las mercancías a valorar o en un momento aproximado, no se venden las mercancías importadas, ni mercancías idénticas o similares importadas, el valor se determinará, con sujeción por lo demás a lo dispuesto en el apartado a) del párrafo 1 de este artículo, sobre la base del precio unitario a que se vendan en el país de importación las mercancías importadas, o mercancías idénticas o similares importadas, en el mismo estado en que son importadas, en la fecha más próxima después de la importación de las mercancías objeto de valoración pero antes de pasados 90 días desde dicha importación.

2. Si ni las mercancías importadas, ni otras mercancías importadas que sean idénticas o similares a ellas, se venden en el país de importación en el mismo estado en que son importadas, y si el importador lo pide, el valor en aduana se determinará sobre la base del precio unitario a que se venda la mayor cantidad total de las mercancías importadas, después de su transformación, a personas del país de importación que no tengan vinculación con aquellas de quienes comprenden las mercancías, teniendo debidamente en cuenta el valor añadido en esa transformación y las deducciones previstas en el apartado a) del párrafo 1.

¹⁷⁴ un valor reconstruido. El valor reconstruido será igual a la suma de los siguientes elementos:

a) el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas;

Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8¹⁷⁵ y los costos que soporte el

b) una cantidad por concepto de beneficios y gastos generales igual a la que suele añadirse tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías objeto de la valoración efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación al país de importación;

c) el costo o valor de todos los demás gastos que deban tenerse en cuenta para aplicar la opción de valoración elegida por el Miembro en virtud del párrafo 2 del artículo 8.

¹⁷⁵ Art. 8 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994

1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

a) los siguientes elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías:

i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;

ii) el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate;

iii) los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales;

b) el valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:

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

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

iii) los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;

iv) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas;

c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;

d) el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor.

2. En la elaboración de su legislación cada Miembro dispondrá que se incluya en el valor en aduana, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes:

a) los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;

vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.

Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del valor de las mercancías *ad valorem* el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor, 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. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito¹⁷⁶.

Pero, cuando exista una vinculación entre el comprador y el vendedor, se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción como valor en aduana siempre que la vinculación no haya influido en el precio. No se pretende que se haga un examen de tales circunstancias en todos los casos en que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor. Sólo se exigirá este examen cuando existan dudas en cuanto a la aceptabilidad del precio. Cuando la Administración de Aduanas no tenga dudas acerca de la aceptabilidad del precio, debe aceptarlo sin solicitar información adicional al importador. Por ejemplo,

b) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y

c) el costo del seguro.

3. Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

4. Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

¹⁷⁶ Art. 1.2 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio 1994 de la OMC.

puede que la Administración de Aduanas haya examinado anteriormente tal vinculación, o que ya disponga de información detallada respecto del comprador y el vendedor, y estime suficiente tal examen o información para considerar que la vinculación no ha influido en el precio¹⁷⁷.

1.3 Relación de valoración de aduanas con los precios de transferencia

Hasta ahora se ha analizado como se han de tratar las transacciones en materia de aduanas, pero como se ha comentado anteriormente, el análisis de valor de mercancías en aduanas no es igual al de precios de transferencia, por ende es importante para las sociedades tener en cuenta todos los factores en el momento de establecer la estrategia de precios, para crear un equilibrio entre el valor a efectos de aduanas y precios de transferencia. Así también, cumplir los requerimientos tanto de las autoridades tributarias y como aduaneras sobre los precios establecidos.

Tanto las Autoridades aduaneras como las Administraciones tributarias persiguen, generalmente, la determinación del valor de los productos en el momento en que fueron transmitidos o importados. (Para las Administraciones tributarias, el momento relevante es, con carácter general, la conclusión del contrato, que en muchas ocasiones coincide con el momento de la transmisión). Así, las valoraciones aduaneras, en cuanto que tienen lugar en el momento en que se produce la transmisión o en un momento próximo, pueden ser útiles a las Administraciones tributarias en la evaluación de la condición de plena competencia del precio de transferencia de la operación vinculada¹⁷⁸.

Aunque las Autoridades aduaneras y las Administraciones tributarias pueden tener un propósito similar cuando comprueban los valores

¹⁷⁷ Nota al artículo 1, párrafo 2.2 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio 1994 de la OMC.

¹⁷⁸ Párr. 1.66 Directrices de la OCDE.

declarados de operaciones vinculadas transfronterizas, los contribuyentes pueden tener incentivos opuestos al fijar los valores a efectos aduaneros y fiscales. En general, un contribuyente que importa bienes está interesado, con fines aduaneros, en fijar un precio bajo para la operación a fin de que así los derechos de aduana también lo sean. (Las mismas consideraciones podrían surgir respecto de impuestos sobre el valor añadido, de impuestos sobre ventas y de impuestos especiales). Sin embargo, a efectos fiscales, el contribuyente puede querer declarar el pago de un precio más alto por los mismos bienes con el objeto de incrementar los gastos deducibles. La cooperación entre Administraciones tributarias y aduaneras dentro de un país para evaluar los precios de transferencia es cada vez más frecuente y debería ayudar a reducir el número de casos en que la valoración en aduana no es aceptable a efectos fiscales o viceversa. Sería particularmente provechosa una mayor cooperación en el área del intercambio de información, sin que fuera difícil de conseguir en países en los que la administración de los impuestos sobre la renta y de los derechos de aduana ya se ha integrado. Los países que tienen administraciones separadas podrían considerar la modificación de las normas relativas al intercambio de información de tal manera que ésta pueda fluir con mayor facilidad entre las distintas administraciones¹⁷⁹.

¹⁷⁹ Párr. 1.67 Directrices de la OCDE.

Capítulo IV

Precios de Transferencia en la Unión Europea

1. Precios de Transferencia en la UE

La lucha en la unificación y homogeneidad de los Precios de Transferencia en el ámbito internacional se ve regulada principalmente, como se ha ido viendo durante este trabajo, por las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE. Ahora bien, la Unión Europea durante las últimas décadas ha trabajado por una unificación en el marco Europeo sobre los Precios de Transferencia siguiendo las Directrices de la OCDE.

Con el lema de “hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria»¹⁸⁰, la Comisión de la Comunidades Europeas reconoció que era necesario recurrir a especialistas en lo que se refiere a los precios de transferencia, creando así el “Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia”¹⁸¹ (en adelante Foro o FCPT) en junio de 2002, el cual está formado por representantes de las Administraciones tributarias de los Estados miembros y del sector privado.

En los principales cometidos del Foro se encuentran el crear un espacio en el que los expertos de las empresas y de las administraciones fiscales nacionales puedan debatir sobre los

¹⁸⁰ COM(2001) 582 final de 23.10.2001.

¹⁸¹ EU Transfer Pricing Forum.

problemas relacionados con los precios de transferencia, que obstaculizan las actividades empresariales transfronterizas en la Comunidad; asesorar a la Comisión en las cuestiones fiscales relacionadas con los precios de transferencia; ayudar a la Comisión a hallar soluciones prácticas, compatibles con las Directrices de la OCDE, a fin de lograr una aplicación más uniforme de la normativa sobre precios de transferencia en la Comunidad¹⁸². Así como lograr una uniformidad en la aplicación de las normas sobre precios de transferencia en los Estados miembros y asegurar la efectiva eliminación de la doble imposición generada por un ajuste en este ámbito.

Como menciona Calderón Carrero¹⁸³, los trabajos del Foro Europeo pretenden lograr una interpretación más uniforme a nivel comunitario de las Directrices OCDE 1995 sobre Precios de Transferencia en lo concerniente a las siguientes cuestiones, a saber: a) los requisitos de documentación de las operaciones con empresas asociadas; b) la aplicación de los diferentes métodos para determinar el valor normal de mercado; c) la aplicación del procedimiento amistoso recogido en los CDI, en relación con los supuestos de ajustes no correlativos de precios de transferencia; d) la utilización de los acuerdos previos sobre precios (APA) como mecanismo alternativo de resolución de conflictos en la aplicación de la normativa de precios de transferencia; y e) lograr una interpretación uniforme y mejorar la operatividad del Convenio 90/436. Parece que hasta la fecha los trabajos del foro europeo se han centrado en mejorar la operatividad del Convenio de Arbitraje desde un punto de vista procedimental, esto es, coordinar la interpretación y aplicación de los procedimientos (amistoso y arbitral) articulados en tal convenio; lógicamente, lo normal es que tal coordinación se extienda

¹⁸² Art. 2 Decisión 2007/75/CE, de 22 diciembre.

¹⁸³ CALDERÓN CARRERO, José Manuel “Precios de Transferencia e Impuestos sobre Sociedades. (Un Análisis de la Normativa Española desde una Perspectiva Internacional, Comunitaria y Constitucional)” Edit., Tirant lo Blanch, Barcelona, 2005, Pág. 6.

simétricamente al ámbito de los CDI (Art. 25) concluidos por los Estados miembros, a los efectos del procedimiento amistoso en relación con casos de precios de transferencia.

Anteriormente a la creación del Foro, el 23 de julio de 1990 se firmó el Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, (en adelante Convenio de Arbitraje (CA)), el cual entró en vigor el 1 de enero de 1995.

El Convenio 90/436/CEE se debe aplicar cuando, a efectos impositivos, los beneficios que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, por no respetarse los principios de vinculación que se enuncian en el artículo 4¹⁸⁴ y que se aplican, o bien directamente, o

¹⁸⁴ Art. 4 del El Convenio 90/436/CEE.

La aplicación del presente convenio se regirá por los principios siguientes:

1) Cuando:

a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro Estado contratante, o cuando
b) las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa de otro Estado contratante,

y cuando en uno de estos casos las dos empresas, en sus relaciones comerciales o financieras, estén vinculadas por condiciones acordadas o impuestas que difieran de las que se acordarían entre empresas independientes, los beneficios que en caso de no haberse dado dichas condiciones, hubiese realizado una de las empresas, pero que no hayan podido realizarse debido a la existencia de dichas condiciones, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y ser gravados consecuentemente.

2) Cuando una empresa de un Estado contratante ejerciere su actividad en otro Estado contratante a través de un establecimiento permanente que esté situado en este último, se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que hubiese podido realizar si hubiera constituido una empresa diferente que hubiera ejercido idénticas o análogas actividades en condiciones idénticas o análogas y que hubiera tratado con total independencia con la empresa de la que fuere establecimiento permanente.

bien por medio de las correspondientes disposiciones de la legislación del Estado de que se trate¹⁸⁵.

Por otra parte, merece atención los trabajos que están siendo realizados por la UE para la creación de una base imponible consolidada común para el impuesto de sociedades entre los Estados Miembros de la UE, las ventajas de la consolidación respecto a los precios de transferencia sería la eliminación de los problemas relacionados con la fijación de estos precios. A través de una base imponible consolidada se solventarían problemas dados frecuentemente en el ámbito de los precios de transferencia. Por otra parte, y aunque la comisión no tiene previsto, como menciona en la Comunicación de 2007¹⁸⁶, ampliar los trabajos sobre la base a fin de incluir los tipos impositivos, pero la unificación de tipos impositivos entre los Estados Miembros no resolvería todos los problemas de doble tributación o evasión fiscal que pueden acaecer de los precios de transferencia, pero muchas controversias se verían mitigadas.

El Art. 4 del CA sigue los parámetros del Art. 9 del ModCDI de la OCDE sobre empresas asociadas, respecto a esta artículo se cree conveniente mencionar la STJUE de 21 de enero de 2010, caso C-311/08, ya que supone para las transacciones entre los Países Miembros un importante refrendo a la aplicación de los precios de transferencia internacionales de acuerdo con el principio *at arm's length*¹⁸⁷. En este caso se trata el precio de transferencia de una transacción entre empresas asociadas, concretamente un crédito a interés cero concedido por la empresa

¹⁸⁵ Art. 1. 1 Convenio 90/436/CEE.

¹⁸⁶ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, Aplicación del Programa Comunitario para el aumento del crecimiento y el empleo y la mejora de la competitividad de las empresas de la UE: Progresos realizados en 2006 y próximas etapas hacia la elaboración de una propuesta relativa a la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS), COM(2007) 223 final., Bruselas, 2 de abril de 2007, pág. 11.

¹⁸⁷ GARCÍA PRATS, F. A. "las operaciones vinculadas y los precios de transferencia: la aplicación del principio de libre competencia. Valoración de mercado" en la monografía de CORDÓN EZQUERRO, T. "Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)", ed. CEF, 2010, Pág. 21.

Belga Société de Gestion Industrielle (SGI), sociedad residente en Bélgica, a la empresa asociada sociedad Recyclem residente en Francia. En la que se produce una transferencia de beneficios en forma de ventajas anormales o benévolas. Según la Administración tributaria belga procedía añadir en los benéficos propios de la SGI un 5% del crédito concedido, correspondiente a intereses ficticios, con arreglo al artículo 26 del code des imp ts sur les revenus (Código de impuestos sobre la renta), refundido mediante Real Decreto de 10 de abril de 1992, en adelante CIR.

En la misma sentencia C-311/08 se litiga el caso de SGI pagó a Cobelpin, empresas asociadas, retribuciones de administrador a razón de 8.676 euros mensuales, en que la Administración tributaria belga denegó la deducción de estas retribuciones en concepto de gastos profesionales correspondientes a los ejercicios fiscales de 2001 y 2002. Entendió que las cantidades abonadas eran manifiestamente desproporcionadas y no guardaban relación alguna con la utilidad económica de las prestaciones de que se trataba. Considerando que no concurrían los requisitos exigidos por el artículo 49 del CIR.

Por ende, la Administración tributaria belga estaba en derecho a gravar sobre los beneficios anómalos de la transacción siempre y cuando aplique la misma normativa a las transacciones entre vinculadas en el marco nacional y no sólo en las transacciones transfronterizas, lo cual crea un estado de discriminación o restricción de libertad de establecimiento.

Referente a los precios de transferencia, es lo que incumbe a este estudio, la observación del Art. 4 del Convenio de Arbitraje, la Administración tributaria de Bélgica impuso a gravamen sobre el 5% del importe de los beneficios de las ventajas anormales o benévolas propios de SGI del préstamo concedido a Recydem con las que mantiene vínculos de interdependencia y que est n domiciliadas en

otros Estados miembros y, por otra parte, rechazo la deducción las retribuciones la sociedad de Cobelpin considerando que no eran gastos justificables, imputándolos a beneficios de SGI (o no deduciéndolos de sus ingresos), simultáneamente, esos mismos pagos se incorporaron a la base imponible de Cobelpin y tributaron en Luxemburgo. Como se señala en la sentencia la normativa controvertida en el procedimiento principal es adecuada para evitar tales prácticas, que pueden verse alentadas por la observación de diferencias sensibles entre las bases imponibles o los tipos impositivos aplicados en los diferentes Estados miembros y cuya finalidad no sería otra que eludir el impuesto normalmente adeudado en el Estado miembro en que esté domiciliada la sociedad que haya concedido dicha ventaja¹⁸⁸.

Este hecho crea una doble imposición sobre unas mismas rentas, en el caso de Cobelpin tributaron también en Luxemburgo. Por ende, la Administración tributaria belga debería tener en consideración la situación del tributo y hacer las correcciones pertinentes bajo el convenio de Arbitraje de la EU.

Ahora bien, por otra parte, como establece el principio de libre competencia las transacciones entre empresas asociadas deben realizarse bajo el valor como si de empresas independientes se tratara, y en éste caso de Recyclem el valor de la transacción ha sido gratuito e injustificado.

Por otra parte, se entiende que el Art. 26 del CIR, está en discordancia con el Art. 9 ModCDI de la OCDE, el que estipula una orientación objetiva para el reparto objetivo de las potestades tributarias, ya que establece que en el caso de que una empresa establecida en Bélgica conceda ventajas anormales o benévolas, éstas se añadirán a sus beneficios propios si el beneficiario en una empresa asociada no residente. Por tanto, esta norma establece regímenes distintos en

¹⁸⁸ Punto 68 de la STJEU C-311/08

función de que una sociedad nacional conceda una ventaja anormal o benévola a una sociedad que presenta vínculos de interdependencia con sede en territorio nacional o en otro Estado miembro¹⁸⁹. Por lo que se entiende restringe el ejercicio de la libertad de establecimiento garantizada en el artículo 43 CE.

Por tanto, como observa el Abogado General las desventajas de doble imposición causadas por el Art. 26 CIR podrían ser eliminada aplicando el Convenio de Arbitraje. Como señalan Lang, Pistone, Schuch y Staringer el resultado de la carga adicional para el contribuyente es inevitable, ya que no hay una alternativa menos restrictiva. Por tanto, el Art. 26 del CIR no se excede en lo que es necesario para preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria¹⁹⁰. Por una parte, el Abogado General rechazó los argumentos del Gobierno Belga de que no había discriminación ya que la desventaja es mitigada por el Convenio de Arbitraje.

Por tanto, la finalidad del Convenio consiste en arbitrar un mecanismo que asegure una solución favorable a la eliminación de la doble imposición internacional generada como consecuencia de la aplicación de las normativas internas que permiten la corrección de los resultados derivados de los precios de transferencia entre entidades vinculadas. Mecanismo que consiste, en líneas generales, en el establecimiento de una Comisión de arbitraje que proporcione una solución favorable a la eliminación de la doble imposición internacional derivada de la realización de los ajustes primarios como consecuencia de la aplicación de las normativas tributarias internas que regulan los precios de transferencia. Los Estados firmantes quedan obligados de este modo a solucionar la situación de doble imposición internacional, constituyendo de este modo un verdadero refuerzo de los procedimientos amistosos

¹⁸⁹ Opinion del Abogado General Kokott en C-311/108 SGI, pár. 42.

¹⁹⁰ LANG, M., PISTONE, P., SCHUCH, J. y STARINGER, C., "ECJ Recent Development in Direct Taxation 2009", ed. Linde, Wien, 2010, Pág. 42.

iniciados al amparo de lo previsto en los Convenios de doble imposición. El Convenio no determina la vinculación necesaria de los Estados afectados a la decisión emitida por la Comisión Consultiva, aunque será de necesaria aplicación cuando los Estados afectados no alcancen una solución alternativa de mutuo acuerdo. El Convenio tampoco prejuzga el sentido y efectos del ajuste correspondiente que debe realizarse para lograr la eliminación de la doble imposición internacional generada como consecuencia de la realización del ajuste primario.¹⁹¹

Asimismo, como se señala el Abogado General Kokott en el Asunto C-337/08¹⁹² en la pár. 83 las normas nacionales sobre precios de transferencia, en la medida en que constituyen una restricción de la libertad de establecimiento, están justificadas cuando tienen por objeto preservar el reparto de la potestad tributaria, siempre que sean conformes con el principio de proporcionalidad.

Por otra parte, en los esfuerzos de la EU, en regular los precios de transferencia, adoptó el Código de Conducta¹⁹³ ratificado en diciembre de 2004, el cual proporciona a los Estados miembros y a los contribuyentes un valioso instrumento para la aplicación en la Unión Europea de una documentación armonizada y parcialmente centralizada sobre precios de transferencia, con el objetivo de simplificar las condiciones relativas a los precios de transferencia para las actividades transfronterizas. Aunque, principalmente es de aplicación para los Estados miembros, también pretende incentivar a las empresas multinacionales a que apliquen el enfoque DPT UE.

¹⁹¹ GARCÍA PRATS, F.A., “Los Precios de Transferencia: su ...” cit., 2005, Pág. 64.

¹⁹² Véase pár. 83 de las Conclusiones de la Abogado General Kokott, Asunto C-337/08 X Holding, de 19 de noviembre de 2009

¹⁹³ Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE), Resolución de 28 julio 2006.

Asimismo, el FCPT ha trabajado en unas Directrices para Acuerdos previos sobre precios de transferencia que eviten en primera instancia los litigios derivados de los precios de transferencia y los casos de doble imposición relacionados con ellos. Los APA son acuerdos entre las administraciones fiscales de los Estados miembros que regulan la forma de gravar las transacciones futuras entre contribuyentes asociados que estén establecidos en dos o más Estados miembros. Estas Directrices de los APA explican el procedimiento que deben aplicar los Estados miembros para la celebración de estos acuerdos y ofrecen orientación a los contribuyentes que participen en él. El cumplimiento de las Directrices permitirá desarrollar con rapidez y eficacia ese procedimiento e impulsará así el uso de los APA dentro de la Unión, mejorando la prevención de litigios y disminuyendo el número de casos de doble imposición.¹⁹⁴

“Tras examinar en profundidad los pros y los contras de los APA, el FCPT concluyó que la celebración de estos acuerdos podría aportar notables ventajas tanto a los contribuyentes como a las administraciones fiscales. La primera de ellas, la certidumbre sobre el tratamiento fiscal reservado a las transacciones contempladas en el APA, una certidumbre que beneficiaría a ambas partes, es decir, a las administraciones fiscales (que ya no tendrían que realizar una inspección para comprobar la adecuación de los precios de transferencia y que podrían limitarse así a controlar exclusivamente la correcta aplicación del APA) y a los contribuyentes (que sabrían cómo establecer correctamente los precios de transferencia al haber sido

¹⁹⁴ Pár. 4 y 6 de la COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en el ámbito de los procedimientos de prevención y resolución de litigios, y a las Directrices para los acuerdos previos sobre esos precios en la UE, Bruselas, 26.2.2007, COM(2007) 71 final.

acordado el método previamente por las administraciones fiscales interesadas).”¹⁹⁵

En el ámbito de la regulación tributaria de los precios de transferencias se han identificado una serie de elementos que pueden contrariar las exigencias del mercado único europeo. El estudio de la Comisión Europea titulado «La fiscalidad de las empresas en el mercado interior»¹⁹⁶, en su parte III, capítulo 5, expone con detalle los problemas relativos a los precios de transferencia en el mercado interior, sin pretensiones de exhaustividad, que exigen una posición activa por parte de las instituciones comunitarias y los Estados miembros. Se señalan al respecto las dificultades crecientes en la aplicación del criterio *at arm's length*, la divergencia de interpretación de las Guías sobre precios de transferencia, los costes indirectos generados, y la doble imposición resultante, además de la necesidad de mejorar la técnica aplicativa de los recursos previstos para su eliminación, fundamentalmente el Convenio de Arbitraje.

2. Normativa de de Precios de Transferencia en la EU

Los Precios de Transferencia en el ámbito Europeo, como se ha mencionado son tratados por el Foro Conjunto sobre Precios de la Unión Europea (en adelante FCPT), el cual está dentro del Grupo del Código de Conducta. El FCTP fue creado para lograr una mayor uniformidad en la aplicación de las normas sobre precios de transferencia en los Estados miembros y asegurar la efectiva eliminación de la doble imposición.

¹⁹⁵ Pár. 14 de la “COMUNICACIÓN...”cit., Bruselas, 26.2.2007, COM(2007) 71 final.

¹⁹⁶ "La fiscalidad de las empresas en el mercado interior", Documento de trabajo de la Comisión, SEC (2001) 1681 de 23.10.2001.

En el estudio de la Comisión Europea, del año 2001, titulado «La fiscalidad de las empresas en el mercado interior¹⁹⁷» se establecían un conjunto de problemas relativos a los precios de transferencia en el mercado interior, las cuales exigían una posición activa de las instituciones comunitarias y los Estados miembros. En este estudio se estableció la creación del Foro Conjunto sobre Precios de la Unión Europea¹⁹⁸, creado en 2002.

Siendo la principal finalidad del FCPT crear una homogeneidad sobre los precios de transferencia entre los diferentes Estados pertenecientes al mercado interno europeo, para conseguir la eliminación de la doble imposición, mediante la propuesta de soluciones que no exijan, salvo casos excepcionales, modificaciones legislativas y que complementen, sin interferir directamente en los trabajos del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y siguiendo los principios de las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE.

El principal objetivo que tiene el FCPT es examinar los problemas prácticos derivados de la aplicación en el seno del mercado único de las normas internas sobre precios de transferencia y en particular aquellos relacionados con la implementación del Convenio de Arbitraje¹⁹⁹.

El Convenio de Arbitraje fue establecido por el Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, el cual prevé un procedimiento de resolución de litigios en el área de la determinación de los precios de las transferencias. Aunque contribuyen en parte a superar los obstáculos a

¹⁹⁷ "La fiscalidad de las empresas en el mercado interior", Documento de trabajo de la Comisión, SEC (2001) 1681 de 23.10.2001. (en línea) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:ES:PDF>

¹⁹⁸ Párr. 1. La fiscalidad de las empresas en el mercado interior", Documento de trabajo de la Comisión, SEC (2001) 1681 de 23.10.2001. (en línea) <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:ES:PDF>

¹⁹⁹ TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, "El foro sobre precios de transferencia en la Unión Europea", Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional, Septiembre-Octubre 2005. N.º 825, Pág. 162

la actividad transfronteriza, no prevén soluciones capaces de seguir el ritmo de la creciente integración en el Mercado Interior²⁰⁰.

²⁰⁰ Párrafo 36 del anexo del Documento de trabajo de la Comisión, SEC (2001) 1681 de 23.10.2001.

Capítulo V

Precios de Transferencia en España

1. Antecedentes de los Precios de Transferencia en España

Durante las últimas décadas la legislación española en materia de precios de transferencia se ha intentado adaptar al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia. Intentando homogeneizar la actuación de la Administración tributaria española con los países de su entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regular la obligación de documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene.

“El primer antecedente normativo relacionado con los precios de transferencia se encuentra en la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria de 1922, que establecía que no se deducirían nunca de los beneficios los intereses exigidos por las empresas matrices extranjeras a sus filiales o sucursales establecidas en el Reino por razón de los capitales invertidos por aquéllas en los negocios de éstas, ni por contribución a los gastos de otro establecimiento, ni por ningún otro concepto análogo que permita reducir el beneficio obtenido en España.

Con la Reforma del Sistema Tributario, por la Ley 41/1964, de 11 de junio, se permitía la deducibilidad de ciertos pagos a las matrices extranjeras siempre que fuesen absolutamente obligatorios y que su

cuantía no pudiese considerarse anormal según los usos y costumbres comerciales.

Por su parte, el Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, disponía, en su artículo 17, que las cantidades o intereses exigidos por las matrices extranjeras a sus filiales españolas por razón de los capitales invertidos por aquéllas en los negocios de éstas o por contribución a los gastos de otro establecimiento, o por cualquier otro concepto análogo que permitiese reducir el beneficio de la filial, se consideraban como gastos deducibles, solamente cuando resultase justificada la causa de dichos pagos y las condiciones de éstos pudiesen presumirse normales, habida cuenta de las especiales relaciones existentes entre el acreedor y el deudor. También se consideraba que existía dicha relación entre las entidades que, según la norma anterior, fueran filiales de una misma matriz. Asimismo, el artículo 20 de dicho Texto Refundido negaba la deducibilidad de aquellas partidas que implicasen, directa o indirectamente, transferencia de beneficios al extranjero, fuera valiéndose de aumento o disminución en los precios de compra o venta; de adeudos por participaciones o cánones sobre ingresos, gastos, producción o conceptos análogos en contraprestación de asistencia técnica, o de uso de patentes y marcas; de cargos por intereses y comisiones y de cualquier otro que condujese a reducir el beneficio procedente de operaciones efectuadas en territorio español, ya a favor de la propia empresa en sus establecimientos situados fuera del citado territorio, de terceros con ella relacionados, de las filiales que se encuentren bajo su dependencia o de la matriz de la cual dependan.

Con la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) se introducían una serie de normas de valoración para las incidencias sobre precios de transferencia, recogidos en el artículo 169 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) de 1982, los

cuales no estaban alineados al principio de libre competencia, además, estas normas no mencionaban explícitamente ninguno de los métodos recomendados por la OCDE.

Por otra parte, la LIS de 1978 consagró, en un primer momento, el principio de ajuste unilateral de las operaciones entre sociedades vinculadas. Su justificación descansaba en que la memoria del Proyecto de LIS para evitar los precios de transferencia decía «que los ingresos y los gastos se valorarán en más o en menos, respectivamente, sobre su registro contable cuando éste sea diferente del precio de mercado, en los supuestos de sociedades vinculadas» y en la prohibición del artículo 16, apartado 2, de que las partidas deducibles puedan valorarse a un precio superior al precio efectivo de adquisición²⁰¹. Con posterioridad, la Resolución de 10 de septiembre de 1986 del TEAC interpretó los ajustes derivados de las normas de valoración del artículo 16 de carácter bilateral.

Pero no hasta 1991, con la reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por la Ley 18/1991, el Art. 16 de la LIS de 1978 permitió un mecanismo de ajuste bilateral cuando éste procedía de los

²⁰¹ DELGADO GÓMEZ, A. “Comentarios a los artículos 35 al 66 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades” en VV. AA.: Impuesto sobre Sociedades: Comentarios al Reglamento, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid. 1984 Citado por GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel y RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio “Los precios de transferencia tras la reforma realizada...” Pág. 17

No obstante, Delgado Gómez distinguía dos posibles situaciones. Si las sociedades implicadas pudieron hacer el ajuste al presentar la declaración y no lo hicieron o aplicaron valoraciones netamente diferenciadas de las procedentes, tuvieron la obligación y el derecho de aumentar y disminuir, respectivamente, sus bases imponibles con motivo de los correspondientes ajustes en el momento de hacer la declaración. Si no lo hicieron, en la comprobación puede exigirse el aumento de bases, por incumplir con la obligación de aumentar la base en el periodo voluntario, y sin correlativamente reducir la otra base pues se entendía que la otra sociedad había renunciado a su derecho en el momento de hacer la declaración. Por el contrario, si las sociedades habiendo practicado correctamente los ajustes con arreglo a valores estimados, al ser comprobadas surge una discrepancia en cuanto a tales valoraciones, y el órgano jurisdiccional competente considera que pueden ajustarse las valoraciones declaradas, pueden ajustarse las nuevas valoraciones en ambas sociedades pues la decisión jurisdiccional engendra un nuevo derecho tanto para la Administración como para las sociedades afectadas.

contribuyentes e introdujo un mecanismo unilateral en los supuestos que actuase la Administración Tributaria.

El artículo 16 de la LIS de 1995 concretaba una facultad, en lugar de un mandato de carácter general, a la Administración Tributaria a la hora de hacer los ajustes por operaciones vinculadas. En el cual la Administración Tributaria sólo tenía la potestad para valorar obligatoriamente, por su valor normal de mercado operaciones que contablemente aparecían por otro valor y practicar, en su caso, los ajustes oportunos que tendrían efectos sobre la base imponible.

Asimismo, la LIS de 1995 carecía de cualquier régimen sancionador específico y, no sólo en el caso de una discrepancia técnica razonable y fundada con la Administración en la que no cabría ninguna sanción por la ausencia de la necesaria culpabilidad, sino que en cualquier caso era dudosa la procedencia de sanciones, dado el criterio por el que la propia entidad no podía corregir los valores convenidos y sólo la Administración podía hacerlo, sin que existiese ninguna norma mercantil o contable que obligase convenir las operaciones a precios de mercado.”²⁰²

En el preámbulo de la mencionada Ley 36/2006 se establece como uno de los objetivos sobre operaciones vinculadas “adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada. De esta manera, se homogeneiza la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno, al tiempo que además se dota a las actuaciones de comprobación de una mayor seguridad al regularse la obligación de

²⁰² Véase GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel y RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio “Los precios de transferencia tras la reforma realizada por la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal”, BOLETÍN ECONÓMICO DE ICE Nº 2917, DEL 21 AL 31 DE JULIO DE 2007, Pág. 16-17.

documentar por el sujeto pasivo la determinación del valor de mercado que se ha acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene”.

De esta forma se acerca más nuestra regulación a la establecida internacionalmente, y se evita muchos de los problemas encontrados anteriormente por la disparidad con otras legislaciones, así como problemas de doble imposición en estas operaciones.

2. Precios de Transferencia en España

Los precios de transferencia, como recoge la jurisprudencia española, por el Tribunal Supremo en la sentencia de 19 enero 1996, son aquellos que 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. Las legislaciones fiscales de los países afectados tratan de impedir dichas transferencias de beneficios, que, dicho sea de paso, pueden tener motivos de diversa índole, incluso no fiscal, mediante la utilización de ajustes fiscales extracontables, resultado de aplicar a tal efecto precios de libre mercado entre sociedades independientes²⁰³. La mencionada transferencia puede tener diferentes finalidades no sólo de índole tributaria.

Como hemos mencionado anteriormente, los precios de transferencia en la actualidad se encuentran regulados en España por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, además la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, da una nueva redacción al artículo 16 del

²⁰³ TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia de 19 enero 1996. RJ 1996\1701

TRLIS, que regula las operaciones entre personas o entidades vinculadas. El Art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades está basado en las directrices y recomendaciones sobre precios de transferencia contenidas en los informes de la OCDE, con el propósito de homogeneizarse con las regulaciones internacionales. Y en los Capitulo V y VI del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

Son fuentes de derecho en los precios de transferencia los Convenios bilaterales para evitar la Doble imposición, así como el Convenio de Arbitraje de la Unión Europea (90/436/CEE, de 23 de julio de 1990).

Es de señalar que la normativa española trata los precios de transferencia bajo el ámbito de las operaciones vinculadas.

Por otra parte, el TEAC establece dos conceptos diversos a los expuestos por el Tribunal supremo, exponiendo que existen precios de transferencia (1) "cuando en la relación existente entre dos entidades vinculadas se fija un precio distinto, superior o inferior, a aquel que sería acordado entre dos entidades independientes"²⁰⁴, y (2) "cuando se acuerda con el fin de trasladar beneficios o pérdidas de una sociedad a otra vinculada, dentro o fuera de una cierta soberanía fiscal, con el requisito fundamental de que tal precio difiera del que habrían fijado partes independientes del mercado"²⁰⁵.

²⁰⁴ Tribunal Económico-Administrativo Central Resolución de 29 enero 1999, JT 1999\272.

La finalidad primordial, aunque no la única, de los precios de transferencia es trasladar los beneficios de una empresa a otra, lo que puede suponer, si se trata de dos entidades sujetas a una misma soberanía fiscal, la elusión del pago del Impuesto sobre Sociedades dado que los beneficios se tenderán a situar en aquella sociedad o sociedades del grupo con una situación permanente o cuasi-permanente de pérdidas de manera que éstas absorban la totalidad o la mayor parte de aquéllos. Este traslado de beneficios mediante los precios de transferencia se realiza, igualmente, entre sociedades sujetas a distintas soberanías fiscales con el fin de colocar los beneficios en los países de menor nivel impositivo.

²⁰⁵ Resolución del 14 de junio de 1989.

Por ende, los precios de transferencia se consideran aquellos que se efectúan en las transacciones entre sociedades vinculadas.

3. Supuestos de Vinculación

La vinculación entre empresas asociadas y las operaciones vinculadas es la base del tratamiento de los precios de transferencia.

Es necesario para poder analizar los precios de transferencia acotar los límites de entidades o personas vinculadas, por ende en el Art. 16.3 de la TRLIS, donde se dispone que personas y entidades se consideran vinculadas²⁰⁶. Así mismo, cuando se trata de personas físicas, la

²⁰⁶ Art. 16.3 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. “Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o de los fondos propios.
- Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

normativa del IRPF nos remite a la normativa del IS, en el caso de que la operación vinculada con una sociedad corresponda al ejercicio de actividades económicas o a la prestación del trabajo personal por personas físicas, éstas deberán efectuar su valoración en los términos previstos en el Art.16 de la TRLIS cuando impliquen un aumento de ingresos²⁰⁷. Además, como señala García Prats²⁰⁸, referente al Art. 16.3.J TRLIS sobre la vinculación existente entre una sociedad residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero, en éste supuesto no queda afectado por la aplicación del Art. 9 del Modelo de Convenio sino por el artículo 7 del Modelo sobre establecimientos permanentes, aunque debe tenerse en cuenta al respecto que el artículo 7.2 obliga a tratar al establecimiento permanente como empresa separada de la casa central en sus relaciones con los establecimientos permanentes situados en el extranjero.

Por otra parte, los parámetros de vinculación en la legislación española son muy amplios y abarcan desde personas físicas a multinacionales como se ha visto anteriormente, y de acuerdo con lo que señala GOROSPE OVIEDO²⁰⁹ la normativa ha sido redactada pensando principalmente en multinacionales, dejando a las personas físicas y

-
- Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.
 - En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 %, o al 1 % si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.
 - Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

²⁰⁷ RIVAS NIETO, M.E. Y URQUIZU CABALLÉ, A.“Convenio para evitar la doble Imposición Internacional entre España y México” Ed.Marcial Pons, Madrid, 2004Pág 59

²⁰⁸ GARCÍA PRATS, F. A., “Artículo 9. Empresas Asociadas” en, “Comentarios a convenios....”, 2005, Cit. Pág. 546.

²⁰⁹ Gorospe Oviedo, Juan Ignacio, “I prezzi di trasferimento nelle imposte sul reddito (le cosiddette operazioni collegate)”, Rivista di Diritto tributario internazionale, núm. 1-2, 2009, pág. 35-42

pequeñas empresas en una situación difícil a la hora de determinar la base imponible de las transferencias de bienes y en las prestaciones de servicio.

La vinculación entre empresas asociadas se da en el marco internacional según el Art. 9 del CDI de la OCDE cuando:

- c. Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o*
- d. Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que, de hecho, no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.*

A diferencia de la OCDE en nuestra legislación, la TRLIS no utiliza la expresión "empresas asociadas", sino "entidades vinculadas", y hace una valoración más detallada sobre los supuestos de vinculación. Mientras que el ModCDI hace una referencia más genérica sin aportar mayor concreción más que por la referencia a la participación en una empresa directa o indirecta en la dirección, control o capital de otra empresa. Este hecho aporta una problemática en la concreción en la atribución de rentas de las entidades o personas, pudiendo sufrir una modificación en las rentas imputable según lo establecido en el Art. 9 del MOCCDE en los diferentes Estados, aunque fundamentalmente implica y presupone una cláusula abierta, permisiva- en líneas

generales con el concreto alcance subjetivo para la realización de los ajustes que se encuentren previsto en la normativa interna de los diferentes Estados. El convenio 90/436/CEE, en su artículo 4, sigue el mismo criterio definidor de las entidades asociadas, aún incluyendo las relaciones internas producidas entre el establecimiento permanente y su casa central situada en otro Estado firmante del Convenio²¹⁰. Así mismo, en el Art. 16. 3 TRLIS incluye como supuestos de vinculación las relaciones entre la casa central y los establecimientos permanentes y viceversa, cuando estos supuestos se recogen en el Art. 7 del ModCDI, y por tanto no les afecta el Art. 9 del CDI.

Además, se ha de tener en cuenta que los casos expuestos en el TRLIS de sociedades o empresas vinculadas son muy amplios.

Normalmente cuando se analizan los precios de transferencia se tiende a pensar en transacciones internacionales, que es el ámbito que se está analizando en este trabajo. Pero la legislación española también abarca aquellas transacciones vinculadas nacionales que no se basen en el principio de libre competencia, a diferencia de otros países como es el caso del Reino Unido donde no se pueden efectuar ajustes internos. Por ende, aunque no se va analizar expresamente aquí, si dos entidades vinculadas en la cual una tributa tipo general mientras que la otra a tipo reducido, el traspaso de beneficios de una a otra puede suponer una tributación inferior que hubiere correspondido aplicar por el valor de mercado, asimismo, también las diferencias en tipos tributarios entre autonomías puede beneficiar al contribuyente a la hora de la planificación de los precios de transferencia.

Por otra parte, las operaciones vinculadas en la legislación española, son aquellas operaciones que se dan entre sociedades/entidades o personas que no son independientes entre sí, es decir que tienen algún grado de vinculación de los mencionados anteriormente. De acuerdo

²¹⁰ GARCÍA PRATS, F. A. “Artículo 9. Empresas Asociadas”, 2005, Cit. Pág. 544-545

con PITA GRANDA con estos parámetros de vinculación el legislador pretende evitar la elusión del Impuesto sobre sociedades, que podrían producirse mediante la transferencia de bases imponibles entre sujetos pasivos afectados por la vinculación con el objeto de disminuir la carga tributaria global²¹¹.

Estas operaciones deberán ser valoradas por su valor normal de mercado, es decir un valor igual a aquél que se hubiere acordado entre dos entidades independientes.

4. Principio de Libre Competencia

La legislación Española siguiendo las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE adopta, también, el principio de libre competencia²¹², el cual se basa en que las transacciones entre sociedades vinculadas se valoren según el valor de mercado. En el TRLIS siguiendo el mismo criterio del Art. 9 CDI, establece y da medios para que las operaciones entre personas o entidades se valoren por su valor normal de mercado²¹³.

Se entiende por valor normal de mercado, aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia²¹⁴. Para determinar el valor normal de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, se compararán las circunstancias de las

²¹¹ PITA GRANDAL, Ana, “Cuestiones tributarias de la empresa familiar”, Marcial Pons ediciones- jurídicas y sociales, Madrid, 2006, Pág. 146-147

²¹² En la legislación española no se usa el término de principio de libre competencia, pero como señala Cordón Ezquerro, se inspira en él, teniendo en cuenta los antecedentes y el debate doctrinal y jurisprudencial que lo precedió.

²¹³ CORDÓN EZQUERRO, Teodoro, “El artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: análisis crítico y alternativas de reforma” Cuadernos de Formación. Colaboración 01/06. Volumen 1/2006 Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2006 Pág. 12.

²¹⁴ Art. 16.1 LIS.

operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Asimismo, cuando las transacciones no sean valoradas por el valor normal de mercado, la Administración tributaria²¹⁵ podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado.²¹⁶

Uno de los objetivos de la Ley 36/2006 referente a la valoración de las operaciones vinculadas según precios de mercado, es que se enlace con el criterio contable existente que resulta de aplicación en el registro en cuentas anuales individuales de las operaciones reguladas. En este sentido, el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponderse con el importe que sería acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, entendiéndose por el mismo el valor de mercado, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia²¹⁷.

En la aplicación del valor normal de mercado el Art. 16 del TRLIS no hace discriminación en el tratamiento fiscal entre operaciones empresariales entre sociedades intragrupo y por ejemplo participes,

²¹⁵ La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva.

²¹⁶ Art. 16.1.2º de la LIS.

²¹⁷ Véase la exposición de motivos de la Ley 36/2006.

consejeros, administradores y familiares. La no discriminación en la aplicación de la metodología puede llegar a ser en ocasiones desproporcionada.

Para la determinación del principio de libre competencia, se ha de recurrir a una valoración/comparación entre operaciones de transacciones efectuadas entre sociedades no vinculadas.

En los casos que expone el Art. 16.6 del RDLIS el obligado tributario podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor normal de mercado cuando se trate de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

- a. Que la entidad sea una de las previstas en el artículo 108²¹⁸ de la Ley del Impuesto, más del 75 % de sus ingresos del ejercicio procedan del desarrollo de actividades profesionales, cuente con los medios materiales y humanos adecuados y el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la

²¹⁸ Art. 108 de la RDLIS.

1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros.

2. Cuando la entidad fuere de nueva creación, el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad. Si el período impositivo inmediato anterior hubiere tenido una duración inferior al año, o la actividad se hubiere desarrollado durante un plazo también inferior, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. Igualmente se aplicará este criterio cuando una persona física por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentren con relación a otras entidades de las que sean socios en alguna de las situaciones a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.

- b. Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios a la entidad no sea inferior al 85 % del resultado previo a que se refiere la letra a.
- c. Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:
 1. Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la sociedad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
 2. No sea inferior a dos veces el salario medio de los asalariados de la sociedad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El incumplimiento del requisito establecido en este número 2 en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales.

Como señala GARCÍA Novoa resulta nefasta la regulación de la presunción del valor normal de mercado en las prestaciones de servicios socio-sociedad en las sociedades profesionales. La exigencia de que un ochenta y cinco por cien de los rendimientos netos de la sociedad profesional se distribuya entre los socios profesionales para que las prestaciones de servicios de éstos se presuman realizadas a

valor de mercado, toma en consideración un elemento (el volumen de beneficio distribuido) ajeno a la configuración del valor de la prestación socio-sociedad (que dependerá de otros muchos factores como el prestigio del profesional, el precio que cobra por servicios similares cuando los presta al tercero, o, incluso, el precio que la sociedad cobra del cliente cuando factura tal servicio...). Además, se trata de una previsión que es fruto de que la ley tributaria sigue conceptuando las sociedades de profesionales como instrumento de interposición y centro de imputación de gastos. Poner a la sociedad profesional en la tesitura de tener que repartir la mayor parte de sus beneficios constituye una recuperación oblicua del régimen de transparencia fiscal, además de producir un indeseable efecto de descapitalización de la sociedad. Y ello, en contra de la pretensión de incentivar la capitalización, lo que se persigue con la prevista reforma del artículo 4.2 de la Ley 2/2007, para exigir, en lugar de que al menos tres cuartas partes del capital esté en manos de socios profesionales, que simplemente los profesionales tengan el 51 por 100. No tiene sentido que la legislación mercantil reme en un sentido y la fiscal en el sentido completamente opuesto. En tal sentido, sería necesario implementar un sistema de refugio seguro, semejante al que contenían los antiguos artículos 45,2 de la Ley del IRPF y 16.7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El primero de estos preceptos disponía, respecto a los servicios socio-sociedad en el ámbito de sociedades profesionales que «en todo caso se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuente con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades».²¹⁹

²¹⁹ GARCÍA NOVOA, César, “La necesaria modificación de la regulación de las operaciones

4.1 Métodos de valoración

Existen diversos métodos para poder determinar el referido valor normal de mercado, la utilización de uno u otro o un conjunto de ellos, será determinado por el tipo de transacción efectuada, dependiendo de las características de esta así como la facilidad de encontrar transacciones comparables.

La TRLIS establece, siguiendo las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia -las cuales serán necesarias para su correcta interpretación, la aplicación de alguno de los siguientes métodos²²⁰:

a) Método del precio libre comparable (Comparable uncontrolled price method o CUP), por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado (Cost plus method), por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa (Resale minus), por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que

vinculadas.” Quincena Fiscal Aranzadi núm. 1/2010, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2010

²²⁰ Art. 16.4 TRLIS.

aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

En caso de que estos métodos no pudieran ser aplicados debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones en el TRLIS abastece también para ser usados:

a) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

b) Método del margen neto del conjunto de operaciones (Profit Split Method), por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Para la aplicación de los métodos mencionados en los párrafos anteriores, como señala el Art. 16.1 del RLIS se ha de tener en cuenta la comparabilidad de las operaciones, , en la medida en que sean

relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de las siguientes circunstancias razonablemente:

- (a) las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas,
- (b) las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados,
- (c) los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante,
- (d) las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas y
- (e) cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

Como se ha señalado anteriormente el principio de libre competencia en nuestra legislación sigue las directrices de la OCDE, pero como señala

Hubert M.A. Hamaekers²²¹, las directrices no proporcionan una solución sobre la dificultad de determinar el precio de valor de mercado en algunos supuestos, sino que se limita a señalar que en tales casos es muy difícil determinar el precio *arm's length* o de valor de mercado como en el caso de ciertas operaciones entre multinacionales no está relacionada con consideraciones fiscales sino con circunstancias comerciales diferentes de las encontradas en empresas independientes. Una empresa independiente, por ejemplo, no está dispuesta a vender bienes inmateriales a cambio de un precio fijo, si su potencial de beneficio no puede estimarse adecuadamente y existe otro modo de conseguir beneficios.

En el uso de los métodos sobre precios de transferencia se deberá utilizar el método más adecuado teniendo en cuenta que ningún método es adecuado para todas las situaciones, pero hay veces que se puede utilizar más de un método siendo todos correctos, pero no es necesario aplicar más de uno. Ni hay reglas específicas para cada caso, por tanto se deberá hacer una valoración del método que se ajusta mejor a la operación. Por tanto puede aceptarse cualquier método siempre y cuando sea aceptable para los miembros del grupo multinacional y las administraciones tributarias de las jurisdicciones de todos los países involucrados²²².

4.2 Ajuste de precios de transferencia

Una vez analizados los métodos correspondientes para obtener el precio de valor de mercado, estos se utilizan para hacer el ajuste pertinente por la Administración Tributaria del Estado o por el contribuyente directamente.

²²¹ HUBERT M.A. HAMAEKERS EN “Fiscalidad Internacional” Cit., 2007, Pág. 531.

²²² HUBERT M.A. HAMAEKERS EN “Fiscalidad Internacional” Cit., 2007, Pág. 531.

Desde la entrada en vigor del TRLIS 4/2004 en nuestra legislación, es de obligación del contribuyente enmendar los precios de las transacciones que no sean valorados bajo el principio de libre competencia, tal y como se dispone en el Art. 16.1. b del TRLIS "Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán", que anteriormente se redactaba "la Administración tributaria podrá valorar", este hecho da la obligación al obligado tributario del impuesto del IS a valorar los precios de transferencia sin esperar a la Administración Tributaria, como se ha expuesto anteriormente la valoración se deberá hacer de acuerdo con el valor normal de mercado. Esta valoración, también, podrá ser solicitada por el obligado tributario a la Administración Tributaria para que determine el valor normal de mercado de las operaciones a través de una solicitud acompañada de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado²²³.

Por su parte, la Administración Tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de operaciones²²⁴.

Como señala la SAN de 21 mayo 2009²²⁵ sobre la aplicabilidad de los CDI, los cuales recogen el principio de libre competencia y permite, que las autoridades fiscales del Estado competente puedan realizar los ajustes correspondientes en el caso de que se constate que las condiciones en que se han efectuado determinadas operaciones entre empresas asociadas difieren de las normales del mercado entre sociedades independientes. En definitiva, los Convenios autorizan a regularizar al contribuyente cuando se acredite que la actuación realizada (de la que derivan beneficios o pérdidas con transcendencia tributaria) ha estado exclusivamente determinada por su vinculación

²²³ Art. 16.7 TRLIS.

²²⁴ Art. 16.7 TRLIS.

²²⁵ Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 mayo 2009, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), JUR\2009\281462.

con las empresas a las que está asociado, de suerte que pueda colegirse que esa misma operación no habría sido realizada si no concurriera esa vinculación.

Por otra parte, no todos los convenios incluyen la cláusula del Art. 9.2. del Modelo de Convenio, esto no comporta la impedimento de evitar la doble imposición generada a consecuencia del ajuste primario, por ende, en estos casos también se podrá hacer uso de los procedimientos de acuerdos amistosos, para resolver incidencias surgidas de la aplicación del Art. 9.1.

4.2.1 Ajuste Primario, Correlativo y Secundario

Los ajustes fiscales que se pueden aplicar a los precios de transferencia son el ajuste primario, ajuste correlativo y ajuste secundario, los que se recogen en las Directrices de la OCDE de 1995.

Las Directrices establecen que el ajuste primario como aquel Ajuste de los beneficios imposables de una sociedad realizado por una Administración tributaria de una primera jurisdicción en virtud de la aplicación del principio de plena competencia a operaciones en las que está involucrada una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria, es decir una sociedad A residente en España vende a la sociedad B, residente en China, en condiciones distintas al valor de mercado, por ende la Administración española debería efectuar el ajuste primario a la sociedad A.

El ajuste correlativo se refiere al ajuste de la deuda tributaria de la empresa asociada establecida en una segunda jurisdicción fiscal, efectuado por la Administración tributaria de esa jurisdicción para tener en cuenta el ajuste primario realizado por la Administración tributaria de la primera jurisdicción con el fin de obtener un reparto coherente de los beneficios entre los dos países. Siguiendo el mismo ejemplo anterior, la Administración del segundo Estado, China, es la que

procedería al ajuste correlativo. Y el ajuste secundario es aquel ajuste que resulta de la aplicación de un impuesto a una operación secundaria²²⁶.

Todo ajuste de los precios de transferencia en una jurisdicción implica un ajuste correlativo en otra jurisdicción. Sin embargo, si la otra jurisdicción no está de acuerdo en realizar un ajuste correlativo, el grupo multinacional tributaría dos veces por esta parte de sus beneficios. Con el objeto de reducir los riesgos de esta doble imposición, es necesario un consenso internacional acerca de cómo determinar a efectos fiscales los precios de transferencia de operaciones transfronterizas.²²⁷ Para evitar la doble imposición el ModCDI en su Art. 9.2 prevé la posibilidad a las Administraciones a efectuar los ajustes pertinentes para atenuar o eliminar la doble imposición, cuando una primera Administración ha efectuado un ajuste primario.

4.2.1.1 Ajuste secundario

El ajuste secundario como hemos visto anteriormente es aquel ajuste que resulta de la aplicación de un impuesto a una operación secundaria, este ajuste es una regla de calificación, y responde a la evidencia de que, al margen de la valoración, los flujos monetarios socio-sociedad se han producido y hay que darles una calificación desde el punto de vista tributario²²⁸. En la legislación Española están regulados en los artículos 16.8 del TRLIS y 21 del RIS. Anteriormente a éstas normas, el ajuste correlativo no se encontraba contemplado.

El Art. 16.8 del TRLIS establece que en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la

²²⁶ Véase Pág. 87.

²²⁷ Pár. 12 de las Directrices de la OCDE.

²²⁸ GARCÍA NOVOA, César “El ajuste secundario en las operaciones vinculadas” Quincena Fiscal Aranzadi núm. 12/2008 parte Opinión Profesional, Ed.Aranzadi, SA, Pamplona. 2008, Pág. 57.

diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad²²⁹.

Como señala MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, la voluntad que subyace con la introducción por el legislador de la figura del ajuste secundario es la persecución de determinadas prácticas realizadas entre personas vinculadas que aprovechan la relación de vinculación que les une para

²²⁹ Como puede observarse, la norma señala que tendrá la consideración de dividendo -o de aportación a capital, en caso contrario- el exceso sobre el valor de mercado pero en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, lo que plantea un problema interpretativo. Veamos un ejemplo para ilustrarlo. Supongamos que una persona física emite una factura a una sociedad vinculada - de la que tiene un 50 por 100- por un servicio, valorándolo en 10.000, mientras que su valor de mercado es de 5.000. Parece claro que el gasto deducible para la sociedad se reducirá a 5.000, siendo ésta también la cantidad que figurará la persona física como ingreso. ¿Qué sucede con el exceso? Interpretada literalmente la norma, de los 5.000 euros que constituyen el exceso tan sólo 2.500 tendrán la consideración de dividendo (el 50 por 100, al ser ésta su participación en la entidad). Si ello es así, ¿cómo se califica la otra parte del exceso? Podría defenderse, pues la norma no indica nada, que estamos ante una cantidad objeto de una liberalidad, ya que no es precio de la operación, por excesivo, ni dividendo, por aplicación del tenor literal de la norma. Si ello es así, estaría sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cabeza de la persona física que recibe este dinero.

No obstante, también es posible una interpretación diversa. Así, puede entenderse que la Ley, cuando limita las consecuencias del ajuste secundario a la proporción del exceso de valoración que se corresponda con la participación en la entidad, pretende dejar libre de tributación al resto. Esto es, el exceso debería dividirse en dos componentes. De un lado, la parte que se corresponde con la participación en la entidad, que recibiría el trato de dividendos o de aportación a los fondos propios, según el caso. De otro lado, el resto, que sería irrelevante desde un punto de vista fiscal para todas las partes intervinientes.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús “Las sociedades profesionales y su Régimen Tributario”, *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 1/2008 parte Doctrina. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2008 (BIB 2008\26), Pág. 11-33.

minorar o eludir la tributación de las operaciones que realizan, consiguiendo así un desplazamiento patrimonial mediante la fijación de precios de conveniencia en la realización de sus transacciones negócias. Es decir, se trata de limitar las conductas que conlleven la vulneración de la norma tributaria y de la obligación de contribuir en función de los hechos imponibles de nuestra imposición directa definidos por la "obtención de rentas".²³⁰

Las principales características del ajuste secundario, como resaltan CALDERÓN CARRERA y MARTÍN JIMÉNEZ²³¹, que el legislador español ha optado en los Art. 16.8 TRLIS y Art. 21.bis del RIS:

A) Estamos ante un modelo de ajuste secundario de carácter objetivo y no subjetivo (no se requiere intención o propósito elusivo), al menos, en el artículo 16.8 del TRLIS, puesto que, como se comprobará, el artículo 21 bis del RIS 2008 cambia el sentido de la norma para otorgar "ajuste secundario, con el artículo 21.3 bis del RIS 2008, un cierto carácter subjetivo (Existen serias dudas sobre la legalidad de esta previsión reglamentaria, al carecer de apoyatura o soporte legal en el artículo 16.8 del TRLIS).

B) El ajuste secundario se realiza automáticamente por la administración, en virtud de la potestad de calificación específica que el artículo 16.8 del TRLIS le otorga, y constituye una consecuencia del ajuste primario. Nuevamente, la automaticidad se ve matizada por el artículo 21.3 bis del RIS 2008, que, sin

²³⁰ MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel, "El ajuste secundario en la Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (A propósito del RD 1793/2008, de 3 de noviembre).", Quincena Fiscal Aranzadi núm. 12/2009. Edit., Aranzadi, Pamplona 2009, Pág. 55.

²³¹ CALDERÓN CARRERA, Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "Operaciones Vinculadas: El Ajuste Secundario", Contabilidad y Tributación, Ed.Centro de Estudios Financieros, núm. 316, julio 2009, Pág. 54.

embargo, no concreta la carga probatoria que corresponde al contribuyente para excluir el ajuste secundario.

C) Se trata de un modelo en el que mayoritariamente se interpreta que el ajuste secundario se superpone a los primarios y bilaterales, esto es, no opera con independencia de aquellos para anularlos, sino que resulta aplicable una vez realizados los ajustes primario y correlativo, en relación con el exceso de renta que queda en manos de una de las partes vinculadas.

D) El modelo adoptado no utiliza únicamente las operaciones secundarias relativas a la distribución encubierta de dividendos y la aportación oculta de capital, en la medida en que cuando se acredite una causa diferente a la *societatis causa* la calificación de la renta correspondiente al exceso de beneficios transferido podrá ser otra.

E) El ajuste secundario no queda limitado a los supuestos en los que la operación vinculada fue realizada entre personas unidas por relaciones societarias directas, sino que puede aplicarse en todo supuesto en que medie una relación de vinculación.

F) No se ha regulado el procedimiento para realizar el ajuste secundario²³², ni tampoco se ha previsto ninguna especificidad allí donde su aplicación se lleve a cabo en el marco de un CDI, lo cual sin duda puede generar problemas (*v.gr.*, la admisibilidad de

²³² A este respecto, la falta de regulación del ajuste secundario plantea un buen número de cuestiones. Por ejemplo, no se ha regulado cuando tiene Jugar tal ajuste, esto es, si puede realizarse en el momento en que se lleva a cabo el ajuste primario frente al obligado tributario objeto de la comprobación o procede realizarlo -al menos cuando afecte directamente a la otra persona vinculada- al momento en que realice el ajuste bilateral. Tampoco resulta evidente si en supuestos de ajuste fiscal extracontable practicado por el contribuyente procedería o no tal ajuste secundario. Pensamos, no obstante, que lo más razonable podría ser que el ajuste secundario se ventilase en el marco del procedimiento que determina la realización del ajuste primario y del bilateral. La misma opinión es compartida por Cerdón Ezquerro (2009), Cit. pag.169.

tal gravamen y la calificación de la renta). La incidencia en este contexto del Derecho Comunitario (Tratado CE y Directivas 90/435/CEE y 69/355) tampoco se ha tornado en consideración.

Respecto al punto D, A juicio de Calderón Carrera y Martín Jiménez, el artículo 21 bis del RIS que, ha hecho es establecer una presunción *iuris tantum* de operación secundaria y de calificación de la renta que puede ser excluida probando que la renta tiene otra calificación a: derivarse no de la *causa societatis* sino de otra distinta (*v.gr.* contractual) que afecte a la naturaleza de tal renta; es decir, el artículo 21.bis Reglamento LMPFF establece una calificación preliminar que podrá ser sustituida por otra atendiendo a las circunstancias del caso concreto (y a la naturaleza de la renta). Ciertamente, la calificación como liberalidad de: porcentaje de renta que no se corresponda con la participación del socio en la entidad plantea otro tipo de problemas merece ser criticada. Nótese en este sentido que el artículo 16.8 del TRLIS establece una ficción de operación secundaria y de calificación de renta respecto de las operaciones sociedad-socio que el artículo 21 bis del RIS no recoge introduciendo una regla *contra legem* que agrava la falta de base legal de todo el precepto reglamentario.

Se ha de tener en cuenta, que es de la obligación de la Administración tributaria realizar el ajuste secundario en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de las diferencias establecidas por el Art.21bis.2 del RIS. Excepto en aquellas operaciones que la calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido sea distinta, cuando los contribuyentes acrediten (1) que no existía voluntad alguna de transferencia de rentas entre partes vinculadas ni propósito elusivo (una inversión de la carga de la prueba un tanto

arbitraria, puesto que debiera ser la administración quien acreditara el propósito elusivo), (2) que la transferencia es el efecto de la diversidad de opiniones sobre el precio de mercado aplicable o, simplemente, (3) es un error que puede ser corregido con la emisión de nuevas facturas. Falta, sin embargo, en el artículo 21 bis.3 del RIS 2008 alguna indicación sobre cuál es la carga probatoria que debe desplegarse y en qué sentido para excluir la aplicación (automática) del ajuste secundario²³³.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá con carácter general el siguiente tratamiento según el Art. 21bis.2 del RIS²³⁴:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad, y como participación en beneficios de entidades para el socio.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, para la entidad tendrá la consideración de retribución de los fondos propios, y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

²³³ CALDERÓN CARRERA, Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, “Operaciones Vinculadas: El Ajuste Secundario”, cit., 2009, Pág. 56.

²³⁴ Art.21bis.2 del RIS.

Como señala Morales Sánchez²³⁵, la norma no regula en este supuesto si procede la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos en caso de que el socio sea una persona jurídica o, en su caso, la exención por dividendos distribuidos a la matriz residente en otro Estado miembro de la Unión Europea. Tampoco regula la norma si procede o no practicar retención o ingreso a cuenta.

El apartado b del Art. 21bis.2 del RIS señala:

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe.

La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Por ende, la regulación del ajuste secundario en la legislación española tiene una presunción *iuris et de iure* de aplicación automática en aquellas operaciones que el valor convenido diverja al valor normal de mercado. Pero ahora bien, según lo redactado en el Art. 21bis.3 de la RIS (la calificación de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido, podrá ser

²³⁵ MORALES SÁNCHEZ , Elena, “El Ajuste Secundario en las Operaciones Vinculadas” Foro de Actualidad, Actualidad Jurídica Uría Menéndez / 22-2009, Pág. 68,

distinta de la prevista en el Art. 21 bis.2, cuando se acredite una causa diferente a las contempladas en el citado Art. 21 bis.2) mitiga la rigidez de la aplicación automática, permitiendo una calificación diversa de la renta puesta de manifiesto por la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor convenido²³⁶.

De acuerdo con lo que señala GARCÍA NOVOA, no sería necesario prever el ajuste secundario, pues la existencia de las transferencias de fondos en una operación vinculada podría solventarse aplicando la cláusula antisimulación del Art. 16 de la Ley General Tributaria, o, en último caso, el conflicto del Art. 15 de la propia Ley Codificadora. Además, la práctica generalizada del ajuste secundario sin excepción, en todos los supuestos de operaciones vinculadas, provoca situaciones claramente desproporcionadas, sobre todo en casos en los que no existe participación socio-sociedad. Por tanto, la norma legal determina la naturaleza que se atribuirá a la transferencia económica puesta de manifiesto. Así, se determina que, en aquellos casos en que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe. Si la diferencia fuese a favor de la entidad, tendrá la calificación de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios. Ésta es la única naturaleza que se puede atribuir a los flujos que son objeto de ajuste secundario; aportación de fondos con carácter general (esto es, en cualquier caso) en transferencias socio-sociedad y dividendo, en el caso de flujos sociedad-socio, pero en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad.²³⁷

²³⁶ MORALES SÁNCHEZ, Elena, “El Ajuste Secundario ...”, 2009, CIIt. Pág. 68.

²³⁷ Véase GARCÍA NOVOA, César, “La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas.” Quincena Fiscal Aranzadi núm. 1/2010, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2010

4.3 Análisis de Comparabilidad

El análisis de comparabilidad es aquel que se basa en comparar las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables, para determinar que las operaciones están acordes con el valor normal de mercado. Por ende, cuando las operaciones vinculadas que realice el obligado tributario se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones²³⁸.

A través del análisis de comparabilidad, se examinan las características o factores que pueden ser importantes para concluir que las condiciones de una operación vinculada son comparables con las que se darían entre sociedades independientes²³⁹.

Para determinar el método de valoración más adecuado para valorar operaciones se utilizará el análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables, por ende, el mencionado análisis deberá realizarse previamente a la determinación o aplicación del método de valoración.

El reglamento de la LIS ha transcrito casi literalmente los factores determinantes para la comparabilidad denominados por las Directrices de la OCDE. Estableciendo el Art. 16.2 del RIS que para determinar para determinar si dos o más operaciones son equiparables²⁴⁰ se

²³⁸ Art. 16.3 del Real Decreto 1777/2004, de 30 julio, modificado por el Real Decreto 1793/2008, de 3 noviembre RCL\2008\1919

²³⁹ JONES RODRIQUEZ, Luis, “Criterios para la Determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: el análisis de comparabilidad”, en CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, et al “Fiscalidad de las Operaciones Vinculadas”, Cit., 2009, Pág. 127.

²⁴⁰ Art. 16.4 del RIS, Dos o más operaciones son equiparables cuando no existan entre ellas diferencias significativas en las circunstancias a que se refiere el apartado 2 anterior que

tendrán en cuenta, en la medida en que sean relevantes y que el obligado tributario haya podido disponer de ellas razonablemente, las siguientes circunstancias:

- a) Las características específicas de los bienes o servicios objeto de las operaciones vinculadas.
- b) Las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados.
- c) Los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante.
- d) Las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas.
- e) Cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso, como las estrategias comerciales. En ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes o cuando la fiabilidad de los disponibles sea limitada, el obligado tributario deberá documentar dichas circunstancias.

Si alguna de las circunstancias anteriormente citadas no se ha tenido en cuenta porque el obligado tributario considera que no es relevante, deberá hacer una mención a las razones por las que se excluyen del análisis.

En todo caso deberán indicarse los elementos de comparación internos o externos que deban tenerse en consideración.

afecten al precio del bien o servicio o al margen de la operación, o cuando existiendo diferencias, puedan eliminarse efectuando las correcciones necesarias.

A este respecto, el análisis de comparabilidad deberá analizar los cinco factores mencionados anteriormente. El análisis se llevará a cabo tanto a las transacciones que están siendo valoradas o analizadas así como a transacciones comparables entre partes no vinculadas. Obtener los datos/información para las comparaciones entre las operaciones vinculadas²⁴¹ tanto para el contribuyente como para la Administración no debería ser dificultoso. Ahora bien, la obtención de datos/información de operaciones comparables de sociedades no vinculadas puede resultar muy difícil de obtener. Uno de los factores que puede influir negativamente para obtener la mencionada información es que hay operaciones que raramente se dan entre sociedades no vinculadas.

Cuando las operaciones vinculadas que realice el obligado tributario se encuentren estrechamente ligadas entre sí o hayan sido realizadas de forma continua, de manera que su valoración independiente no resulte adecuada, el análisis de comparabilidad se efectuará teniendo en cuenta el conjunto de dichas operaciones²⁴².

También, se ha de tener en cuenta que para poder hacer la comparación los elementos comparables deben ser comparables en forma y figura así como en tiempo y lugar. La comparación de factores que divergen en tiempo o lugar no podrá dar un resultado correcto, ya que los cambios en el mercado en periodos diferentes, así como las diferencias de mercado de unos estados a otros marcan la diferencia entre los elementos a comparar.

²⁴¹ Si una sociedad multinacional distribuye sus productos manufacturados por la matriz, y a su vez a distribuye productos elaborados por un fabricante independiente, de esta operación se podría obtener un comparable interno

²⁴² Art.16.3 RIS.

5. Valoración Contable

Hasta ahora hemos hablado sobre la valoración de las operaciones vinculadas en el marco del Impuesto sobre Sociedades, el cual establece sobre las operaciones vinculadas la obligación de ser valoradas por el valor de mercado, es decir como si de transacciones entre partes no vinculadas se tratará. Pero en el Plan General Contable²⁴³ (en adelante PGC) y en el Plan General de Contabilidad de PYMES²⁴⁴ (el cual remite al Plan General contable para la valoración de operaciones vinculadas) se establece la valoración de operaciones entre partes vinculadas por el valor razonable²⁴⁵, que es aquel importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua, es decir los dos conceptos se basan en la valoración de la operación por fuerzas de mercado igual si se trataran de operaciones entre partes independientes. Pero, en el caso que el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación.

Por ende, se entiende que no hay divergencias entre contabilidad y fiscalidad. El Plan General Contable viene a afirmar que con el fin de

²⁴³ Plan General de Contabilidad de 2007, Real Decreto 1514/2007, de 16 noviembre, RCL\2007\2098.

²⁴⁴ Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

²⁴⁵ Con carácter general, el valor razonable se calculará por referencia a un valor fiable de mercado. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por mercado activo aquel en el que se den las siguientes condiciones:

- a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- b) Pueden encontrarse prácticamente en cualquier momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y
- c) los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales, actuales y producidas con regularidad.

Apart. 1.6 del Plan General de Contabilidad 2008.

contabilizar los ingresos con arreglo al fondo económico de la operación puede ocurrir que los componentes identificables de una misma operación deban reconocerse aplicando diversos criterios, como una venta de bienes y servicios anexos, y a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.²⁴⁶

Como señala BAENA SALAMANCA, con la normativa actual deben coincidir las valoraciones contable y fiscal de las operaciones vinculadas. Sin embargo, existen excepciones en las que habrá diferencias entre ambas valoraciones, derivadas de lo que dispone el TRLIS. Así, por ejemplo, las que resultan de la distinta definición de operaciones vinculadas a efectos fiscales y contables, y las que resultan de las determinadas peculiaridades en los métodos de valoración a unos y otros efectos.²⁴⁷

Asimismo, en el artículo 34.2 del Código de Comercio dispone que “en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica”.

Por otra parte, como señala FERREIRO cuando la delimitación de la base imponible se remite a la contabilidad se siente inmediatamente la necesidad de simplificar la contabilidad exigible fiscalmente a ciertos sujetos pasivos, sin que ello anule los efectos perniciosos de tal remisión: cualquiera que sea la forma que tal remisión adopte «transforma» las normas contables en normas fiscales. Y ello tanto si se hace de la forma extrema en que hemos visto lo hace la ley española del IS, como si se hace, como a partir de las recomendaciones del Informe Ruding se ha hecho en varios países de la Unión (así, en Portugal, Francia o Italia), ordenando que el beneficio o base imponible se determine «a partir del resultado contable» o «sobre la base del

²⁴⁶ Normas de Registro y Valoración 14.1 del Plan General de Contabilidad de 2007.

²⁴⁷ Baena Salamanca, José F. “Las operaciones vinculadas y el ajuste secundario en el impuesto sobre sociedades”, Carta Tributaria, Valencia, septiembre, 2009, Pág. 20.

resultado contable» aunque dando un peso mucho mayor que en España a las normas fiscales que a estos efectos -los efectos fiscales- modifican el resultado contable, para transformarlo, -acertadamente - en un resultado «fiscal», es decir, delimitado y definido en su núcleo esencial por normas de carácter fiscal y no contables. Reduciendo, en la práctica, los efectos fiscales del resultado contable a una suerte de «cláusula general de cierre» para lo no previsto en las normas fiscales.²⁴⁸

Para poder hacer una valoración contable de las operaciones entre partes vinculadas, como señala el apartado de Operaciones con partes vinculadas del Plan General de Contabilidad, la empresa vinculada debe facilitar información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

- a) Identificación de las personas o empresas con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.
- b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la empresa utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.
- c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la empresa y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

• ²⁴⁸ Ferreiro Lapatza, José Juan, “Complicación y simplificación. Contabilidad y fiscalidad”, Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal, 6, Nº 15-16, 2006, Págs. 15-24

•

- c) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas. [...]

Además el PGC también establece que deberá informarse de los siguientes tipos de operaciones con partes vinculadas:

- a) Ventas y compras de activos corrientes y no corrientes.
- b) Prestación y recepción de servicios.
- c) Contratos de arrendamiento financiero.
- d) Transferencias de investigación y desarrollo.
- e) Acuerdos sobre licencias.
- f) Acuerdos de financiación, incluyendo préstamos y aportaciones de capital, ya sean en efectivo o en especie. En las operaciones de adquisición y enajenación de instrumentos de patrimonio, se especificará el número, valor nominal, precio medio y resultado de las mismas, especificando el destino final previsto en el caso de adquisición.
- g) Intereses abonados y cargados; así como aquellos devengados pero no pagados o cobrados.
- h) Dividendos y otros beneficios distribuidos.
- i) Garantías y avales.
- j) Remuneraciones e indemnizaciones.
- k) Aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida.
- l) Prestaciones a compensar con instrumentos financieros propios.

- m) Compromisos en firme por opciones de compra o de venta u otros instrumentos que puedan implicar una transmisión de recursos o de obligaciones entre la empresa y la parte vinculada.
- n) Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bienes y servicios que serán utilizados por varias partes vinculadas.
- o) Acuerdos de gestión de tesorería, y
- p) Acuerdos de condonación de deudas y prescripción de las mismas.

Se ha de tener en cuenta que la información antecedente podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

Pero será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la empresa, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

No obstante, en todo caso deberá informarse sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados

en instrumentos de patrimonio. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de administración, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de administración.

El PGC también establece para las empresas, que se organicen bajo la forma jurídica de sociedad anónima, que deberán especificar la participación de los administradores en el capital de otra sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social, así como los cargos o las funciones que en ella ejerzan, así como la realización por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad del que constituya el objeto social de la empresa.

En el caso de pertenecer a un grupo de empresas, se describirá la estructura financiera del grupo.

Los parámetros de vinculación establecidos por el PCG y la TRLIS varían notablemente, estableciendo la primera sólo vinculación entre las

empresas del grupo, mientras que el TRLIS establece unos parámetros mucho más extensos como se vio anteriormente. Esto afecta en los criterios de valoración, ya que para la valoración deberán seguir los establecidos por el Art. 16 del TRLIS y no el valor razonable establecido por el PCG.

Por otra parte, los requisitos de documentación de las transacciones entre empresas asociadas también difiere si es con propósitos contables o fiscales, debiéndose preparar una documentación más extensa cuando sea para fines fiscales.

Como hemos señalado anteriormente la valoración contable y fiscal deben coincidir, por tanto, los aspectos mencionados que disienten entre el PGC y la LIS deberían ser revisados y homogenizados.

Como señala HUIDOBRO ARREBA, las asimetrías sobre la valoración de las transacciones entre empresas asociadas implican también asimetría en las informaciones y documentación contable y fiscal a elaborar, mantener y suministrar²⁴⁹ los métodos para la valoración de las transacciones también inciden entre las dos normas.

6. Documentación de los precios de transferencia

La documentación requerida sobre los precios de transferencia en España, se encuentra regulada en la Sección 3ª del Capítulo V del RIS (Art. 18, 19 y 20), la cual está dedicada a la documentación que el obligado tributario deberá aportar a requerimiento de la Administración tributaria para la determinación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas, desarrollando así lo dispuesto en el artículo 16.2 del TRLIS. Es de comentar que anteriormente a la normativa

²⁴⁹ HUIDOBRO ARREBA, Ignacio, “Documentación exigida por las normas contables: Asimetrías con la norma fiscal. Ejemplos prácticos”, en monografía de CARMONA FERNÁNDEZ, N., Durán Rodríguez Vicente et al “Supuestos Prácticos de Documentación de Operaciones Vinculadas”, Ed. Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009, Pág. 99.

actual, la documentación específica no era objeto de obligación en las operaciones vinculadas.

El documento maestro sobre las operaciones vinculadas es un requerimiento a preparar por toda sociedad con operaciones vinculadas, el cual se regirá por las normas establecidas en el Art 16 del TRLIS y el RIS. Pero las personas físicas, las empresas que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión y las "operaciones especiales de riesgo", tendrán una carga inferior de documentación, pero e ninguna norma se especifica la forma, sólo la Orden Ministerial EHA/1375/2009, de 26 de mayo, que publica las normas de cumplimentación del IS y IRNR, se establece un límite de 100.000€ por tipología de operación, aunque dicho límite tan sólo es operativo a efectos de la declaración en el impreso 200, pero éste límite tan sólo es operativo a efectos de declaración, en ningún caso exime de la obligación de valoración y documentación.

Por tanto, para los trabajadores autónomos y para las PYMES no se han establecido ningún parámetros sobre una documentación inferior a presentar, lo que implica un coste administrativo de documentar la totalidad de las operaciones vinculadas muy elevado, el cual inasumible y contrario a los principios de "simplificación administrativa" para mejorar la competitividad de las empresas, proclamados en el anteproyecto de ley de economía sostenible presentados por el Gobierno el pasado mes de diciembre de 2009.²⁵⁰

La documentación requerida a personas físicas, PYMES y microempresas debería ser regulada y simplificada o eximida de la carga de documentación, estableciendo unos parámetros específicos. Como señala la Proposición de No Ley ante el pleno n. 162/000577 de 9 de

²⁵⁰ Véase BOCG. Congreso de los Diputados, serie D, núm. 333, de 09/02/2010, 162/000577 "Proposición no de Ley presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), relativa a la simplificación de las obligaciones administrativas destinadas a documentar las operaciones vinculadas, en el caso de PYMES y microempresas", 2010, Pág. 38

enero de 2010, se debería dar efectivo cumplimiento a la Proposición no de Ley relativa a la "simplificación de las nuevas obligaciones fiscales de las PYMES", aprobada por la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso los Diputados el 12 de junio de 2007, donde se instaba al Gobierno a atender de forma singular a la naturaleza y características de las microempresas y PYMES a la hora de elaborar el desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en materia de obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas que realicen estas empresas, todo ello en cumplimiento del compromiso recogido en la propia Exposición de Motivos de esta Ley, y, de modo muy especial, en relación con las pequeñas empresas que no dispongan de filiales en otros países, de forma que queden exceptuadas de obligaciones que difícilmente podrían cumplir evitando así que se incremente el coste formal del cumplimiento para estos contribuyentes.²⁵¹

La documentación requerida deberá mantenerse y estar a disposición de la Administración tributaria, a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación²⁵², a su vez deberá ser conservada hasta que sea solicitada o requerida por la Administración, excepto en los casos que se especifica en el Art. 18.3 RIS²⁵³.

²⁵¹ Véase BOCG. Congreso de los Diputados, serie D, núm. 333, de 09/02/2010, 162/000577 "Proposición no de Ley presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), relativa a la simplificación de las obligaciones administrativas destinadas a documentar las operaciones vinculadas, en el caso de PYMES y microempresas", 2010, Pág. 38

²⁵² Art. 18.1 RIS, dicha obligación se establece sin perjuicio de la facultad de la Administración tributaria de solicitar aquella documentación o información adicional que considere necesaria en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

²⁵³ Art. 18.3. RIS No será exigible la documentación, en relación con las siguientes operaciones vinculadas:

a) Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto.

La documentación deberá elaborarse teniendo en cuenta la complejidad y volumen de las operaciones, de forma que permita a la Administración comprobar que la valoración de las mismas se ha ajustado a lo previsto en el artículo 16 LIS.

Las obligaciones de documentación²⁵⁴ se distinguen en dos tipos: la correspondiente al grupo al que pertenece el obligado tributario, y la relativa al propio obligado tributario.

Estas obligaciones están inspiradas tanto en el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea, que ha sido fruto de las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad de las empresas asociadas en la Unión Europea, como en la exposición de motivos de la propia Ley 36/2006.²⁵⁵

La documentación de un grupo²⁵⁶ podrá ser preparada y conservada en su totalidad por la entidad dominante o en su defecto la podrá preparar y conservar el obligado tributario, pero si cada parte del grupo prepara

b) A las realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés económico de acuerdo con lo previsto en la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico, y las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional e inscritas en el registro especial del Ministerio de Economía y Hacienda.

c) Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

²⁵⁴ Estas obligaciones están inspiradas tanto en el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea, que ha sido fruto de las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre precios de transferencia en el ámbito de la fiscalidad de las empresas asociadas en la Unión Europea, como en la exposición de motivos de la propia Ley 36/2006.

²⁵⁵ Pár. 6 del Prólogo del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

²⁵⁶ Se entiende por grupo, a estos efectos, el establecido en el apartado 3 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, así como el constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español.

su propia documentación relativa al grupo esto puede suponer un incremento de recursos que se pueden ver mitigados si sólo es la entidad dominante la que prepara la documentación. En el caso que la entidad dominante no sea residente en territorio español, deberá designar a una entidad del grupo residente en territorio español para conservar la documentación²⁵⁷.

Al tratarse de una documentación armonizada y parcialmente centralizada en el ámbito europeo, para los contribuyentes de los estados miembros constituye una garantía de simplificación de sus obligaciones formales en relación con sus actividades transfronterizas. En la medida en que otros Estados miembros adopten disposiciones análogas, se evitará la exigencia de distintas obligaciones documentales por cada una de las Administraciones implicadas.²⁵⁸

En la normativa española, la exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública, de tal forma que para las empresas de reducida dimensión y para las personas físicas se simplifican al máximo estas obligaciones salvo que se refieran a operaciones de especial riesgo, en cuyo caso se exige la documentación correspondiente a la naturaleza de las operaciones de que se trate. Finalmente, no se exige documentación alguna en relación con operaciones en las que el riesgo fiscal es reducido²⁵⁹.

²⁵⁷ Art. 18.2.a). pár. 2 del RIS.

²⁵⁸ Pár. 7 del Prólogo del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

²⁵⁹ Pár. 9 del Prólogo del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

La documentación relativa al grupo al que pertenece el obligado tributario debe comprender los siguientes elementos:²⁶⁰

a) Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.

b) Identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

c) Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

d) Descripción general de las funciones ejercidas y de los riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, incluyendo los cambios respecto del período impositivo o de liquidación anterior.

e) Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.

f) Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptado por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia.

²⁶⁰ Art. 19.1. RIS.

g) Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

h) Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo en cuanto afecten, directa o indirectamente, a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

i) La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

Cuando las personas o entidades vinculadas que no aporten o aporten de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación estarán incurriendo en una infracción tributaria.

Referente a la documentación²⁶¹ a preparar exclusivamente por el obligado tributario, debe comprender:²⁶²

²⁶¹Art.20.3 RIS.

Las obligaciones documentales siguientes serán exigibles en su totalidad, salvo cuando una de las partes que intervenga en la operación sea una de las entidades a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Impuesto o una persona física y no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, en cuyo caso las obligaciones específicas de documentación de los obligados tributarios comprenderán:

a) Las previstas en las letras a), b), c) y e) del apartado 1 cuando se trate de operaciones realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los que resulte de aplicación el régimen de estimación objetiva con sociedades en las que aquéllos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios.

b) Las previstas en las letras a) y e) del apartado 1, así como las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor cuando la operación consista en la transmisión de negocios o valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE.

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.

Asimismo, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, deberá identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

b) Análisis de comparabilidad en los términos descritos en el artículo 16.2 del Reglamento.

c) Una explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.

d) Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los

c) Las previstas en las letras a), c) y e) del apartado 1 en los supuestos de transmisión de inmuebles o de operaciones sobre intangibles.

d) La prevista en la letra a) del apartado 1, así como la justificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16.6 de este Reglamento cuando se trate de las prestaciones de servicios profesionales a las que les resulte de aplicación lo previsto en el citado artículo.

e) Las previstas en las letras a) y e) del apartado 1, así como la identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo, en el resto de los casos.

²⁶² Art. 20.1 RIS.

hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 17 del Reglamento.

e) Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios.

Asimismo, el obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

La documentación relativa tanto al grupo como la del obligado tributario de un periodo impositivo o liquidación, podrá ser utilizada en posteriores periodos impositivos siempre y cuando se efectúen las adaptaciones que fueran necesarias. Asimismo, cuando las personas o entidades vinculadas que no aporten o aporten de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación estarán incurriendo en una infracción tributaria.

La normativa española no hace referencia explícitamente sobre principios relativos a la aplicación de la documentación, pero en la Ley de Prevención hace referencia en la exposición de motivos a la interpretación de la norma sobre los criterios establecidos por la OCDE y el Foro Europeo de Precios de Transferencia se presume que los criterios serán los siguientes:²⁶³

a) Principio de proporcionalidad. Por el cual no debe imponerse a las empresas unos costes irracionales de recogida de información y de cargas administrativas para la creación y obtención de una documentación requerida por la Administración. Se completa este

²⁶³ COSÍN OCHAÍTA, Rafael, “Fiscalidad de los Precios de Transferencia” cit., Pág. 763 y 763

principio con la obligación a la Administración de no requerir información relativa a transacciones que han de ser objeto de revisión.

b) Principio de seguridad. No deberá hacerse pública la información confidencial contenida en la documentación.

c) Principio de agregación de las transacciones. Se debe agregar las transacciones en los términos del párrafo 1.4.2 de la Guía sobre Precios de Transferencia de la OCDE, la cual considera agregable a una transacción cuando son relacionadas y continuas y no pueden ser adecuadamente evaluadas de forma separada.

La aplicación de este principio requiere una forma razonable de agregación en número y complejidad de las mismas.

d) Principio de traducción de los documentos (lenguaje de la documentación). Considera la Comisión que no debe traducirse la documentación al idioma local, debiendo la Administración aceptarla en un lenguaje extranjero siempre que sea comúnmente entendido por los Estados miembros. Todo ello, respecto a la información recogida en el documento maestro ("*masterfile*") que se comentará posteriormente. La documentación local, por el contrario, será preparada en su idioma correspondiente.

e) Principio de actualización. Cuando una documentación de un periodo relevante produce efectos en periodos siguientes y continúa evidenciando la aplicación del principio de plena concurrencia, se deberá actualizar en los periodos siguientes en vez de repetirla.

f) Principio de efectividad de la documentación. La documentación que debe realizar una entidad subsidiaria de un grupo es diferente a la que debe producir la matriz, dado que no

debe recoger las transacciones entre otras empresas subsidiarias o con la matriz. Se extiende la obligación de documentación respecto de la atribución de beneficios a un establecimiento permanente a través de transacciones con precios de transferencia.

g) Principio de finalidad de la documentación. La documentación no debe tratar de demostrar que la transacción se encuentra entre las negociaciones de empresas que actúan en concurrencia de mercado, sino que se ha aplicado el principio de concurrencia de mercado.

Se completa este principio con la posibilidad de que la Administración fiscal pueda utilizar tanto operaciones comparables domésticas o locales como no domésticos (por ejemplo: comparables encontrados en bases de datos pan-europeas, Amadeus). El uso de estos comparables no deberá realizarse automáticamente sino caso por caso. Esta posibilidad de usar comparables no domésticos no deberá obligar a su uso por el contribuyente a través de sanciones.

6.1 Régimen Sancionador de los Precios de Transferencia

La documentación requerida por la Administración es un factor clave para la valoración de las operaciones vinculadas. Como establece el Art. 16.10 del TRLIS la no aportación o la aportación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos de la documentación constituye una infracción tributaria.

Asimismo, también constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en el Art. 16.10 y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Por ende, establece dos factores sancionadores uno referente a la aportación de documentación y otro respecto al valor de la transacción. Estos factores son bastantes ambiguos, primero, relacionado a la documentación en el Art. 16.2 TRLIS, en el que se establecen el vinculo de entidades y personas, exponiendo unos factores desproporcionales sobre el perímetro de vinculación, estos límites pueden ofrecer problemas a las partes para aportar una documentación satisfactoria según la normativa, como sería el ejemplo del caso en que el obligado tributario o grupo tiene una participación del 5% de una sociedad. Otra cuestión sería, en el caso de falta de documentación quien es realmente el infractor, la entidad infractora o el grupo que no ha proveído la misma a la parte interesada, aquí, como expone MARTÍN y CALDERÓN²⁶⁴ se debe observar el párr. 20 del Código de Conducta sobre Documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE)²⁶⁵, puede deducirse que el contribuyente responsable de de presentar la documentación y la declaración a la Administración tributaria es quien asume las sanciones en caso de incumplimiento de las exigencias en materia de documentación (ya sean exigencias vinculadas al grupo o al contribuyente considerado de forma aislada e incluso si la documentación la conserva en una empresa distinta).

Asimismo, el segundo factor acerca de la valoración de las operaciones, puede acarrear problemas para poder hacer una valoración adecuada según los métodos ofrecidos por la normativa por la falta de operaciones afines a ser comparadas.

²⁶⁴ CALDERÓN CARRERA, Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, “Régimen Sancionador de las Operaciones Vinculadas”, Contabilidad y Tributación, Ed.Centro de Estudios Financieros, núm. 316, julio 2009, Pág. 481.

²⁶⁵ Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de 28 de julio de 2006 relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DPT UE).

Por ende, el contribuyente en las ocasiones mencionada por muy buena fe que tenga en mostrar una documentación y/o valoración de las transacciones transparente, puede ser sancionado igualmente por la gran ambigüedad que presenta la normativa.

Esta infracción será grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:²⁶⁶

1º Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

2º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1º anterior. Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191 (Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación), 192 (Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta

²⁶⁶ Art. 16.10 LIS.

declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.), 193 (Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones) o 195 (Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número.

La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en este número se reducirá conforme a lo dispuesto en el artículo 188.1 LGT.

3º La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas de acuerdo con lo previsto en los números 1º y 2º de este apartado se reducirán conforme a lo dispuesto en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, en el se establece que *el importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción de un 30%²⁶⁷ en los supuestos de conformidad pero, se reducirá en el 25 % si concurren las siguientes circunstancias:*

- a. Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.*
- b. Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.*

²⁶⁷ Por conformidad a la que se refiere el art. 1881.b.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

4º Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin que se haya producido el incumplimiento que constituye esta infracción y dicha corrección origine falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación, dichas conductas no constituirán comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 ó 195 de la LGT, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a corrección valorativa.

5º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el Art. 203 LGT, por la desatención de los requerimientos realizados.

Es de mención, que si se observa los artículos de la LGT sobre infracciones tributarias por dejar de ingresar la deuda tributaria que

debiera resultar de una autoliquidación²⁶⁸, infracciones tributarias por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones²⁶⁹, infracciones tributarias por obtener indebidamente devoluciones²⁷⁰ o infracciones tributarias por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes²⁷¹, hay una incompatibilidad con el régimen sancionador de las operaciones vinculadas tratado en el Art. 16.10 TRLIS. Debido a que el Art. 16.10.2 sobre correcciones valorativas realizados por la Administración excluye la posibilidad de aplicar las infracciones previstas los mencionados artículos de la LGT.

Por otra parte, las sanciones sobre los precios de transferencia son aplicables, como hemos visto, sobre la aplicación fraudulenta de las operaciones vinculadas y por otra parte por la no cumplimentación de la documentación requerida para todas las empresas asociadas, no teniendo en cuenta la dimensión de la sociedad o partes vinculadas, lo cual puede suponer una sanción pecuniaria excesiva.

En consecuencia Proposición de No Ley ante el pleno n. 162/000577 cuando una PYME o persona física no ha valorado ni documentado una determinada operación vinculada, la sanción puede tener una cuantía mínima de 66.000 euros por operación y en el caso de que la valoración sea correcta pero no esté bien documentada -a juicio de la administración tributaria- la sanción seguiría siendo de 33.000 euros o bien de 16.500 euros si la empresa firma un acta con acuerdo. Estas sanciones por cada una de las operaciones con problemas documentales. Se ha de tener en cuenta que en el ámbito de los trabajadores autónomos y en general, en el ámbito de las pequeñas empresas y de las microempresas se dan muchas operaciones

²⁶⁸ Art. 191 LGT

²⁶⁹ Art. 192 LGT

²⁷⁰ Art. 193 LGT

²⁷¹ Art. 195 LGT

vinculadas que son simplemente consecuencia de su reducida dimensión y de la estrecha relación entre propiedad y empresa. Operaciones como el alquiler del local de la actividad, préstamos socio/sociedad, cesión de intangibles, administración compartida o el propio sueldo del socio/administrador de la sociedad, son operaciones calificadas de vinculadas y absolutamente generalizadas en este tipo de empresas²⁷². Por tanto, la aplicabilidad de las sanciones sobre documentación debería ser acotada al tamaño de empresa.

7. Tratamiento Fiscal de Operaciones Vinculadas

El tratamiento fiscal de aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendrá para las personas o entidades vinculadas, la consideración de aquellas que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.²⁷³

²⁷² Véase BOCG. Congreso de los Diputados, serie D, núm. 333, de 09/02/2010, 162/000577 “Proposición no de Ley presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), relativa a la simplificación de las obligaciones administrativas destinadas a documentar las operaciones vinculadas, en el caso de PYMES y microempresas”, 2010, Pág. 38

²⁷³ Art.16.8 LIS.

8. Comprobación del Valor Normal de Mercado

Anteriormente se ha analizado los diferentes métodos de aplicación para la valoración de las transacciones por el valor normal de mercado, así como el análisis de comparabilidad de las transacciones entre las sociedades vinculadas.

Ahora bien, la comprobación de valor se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria vaya a ser objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.²⁷⁴

Si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa²⁷⁵, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación o insta la tasación pericial contradictoria, se notificará²⁷⁶ dicha circunstancia a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, al objeto de que puedan personarse en el correspondiente procedimiento y presentar las oportunas alegaciones.²⁷⁷

Transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación o instado la tasación pericial, se

²⁷⁴ Art.16.9.1º LIS.

²⁷⁵ Art. 21.1 RIS Cuando la corrección valorativa no sea el objeto único de la regularización que proceda practicar en el procedimiento de inspección en el que se lleve a cabo, la propuesta de liquidación que derive de la misma se documentará en un acta distinta de las que deban formalizarse por los demás elementos de la obligación tributaria. En dicha acta se justificará la determinación del valor normal de mercado conforme a alguno de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la Ley del Impuesto y se señalarán adecuadamente los motivos que determinan la corrección de la valoración efectuada por el obligado. La liquidación derivada de este acta tendrá carácter provisional de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

²⁷⁶ De acuerdo artículos 223.3 y 232.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

²⁷⁷ Art.16.9.2º LIS.

notificará la valoración a las demás personas o entidades vinculadas afectadas, para que aquellos que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial o interponer el oportuno recurso o reclamación²⁷⁸. La interposición de recurso o reclamación o la promoción de la tasación pericial contradictoria interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.²⁷⁹

Referente a la tasación pericial el Art. 21.3 RIS establece que cuando para la aplicación de los métodos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la TRLIS haya sido necesario comprobar el valor de bienes o derechos por alguno de los medios establecidos en el artículo 57.1²⁸⁰ de

²⁷⁸ Art. 21.2 RIS, transcurridos los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya interpuesto recurso o reclamación, se notificará la liquidación provisional practicada a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por interponer el oportuno recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas se simultanearan ambas vías de revisión, se tramitará el recurso o reclamación presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo o ulterior.

²⁷⁹ Art.16.9.2º LIS.

²⁸⁰ Art. 57.1 LGT.

El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a. Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b. Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- c. Precios medios en el mercado.
- d. Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

la LGT, el obligado tributario podrá promover la tasación pericial contradictoria para corregir el valor comprobado de dicho bien o derecho. Si el obligado tributario promueve la tasación pericial contradictoria, el órgano competente notificará al obligado tributario y a las demás personas o entidades vinculadas afectadas el informe emitido por un perito de la Administración, concediéndoles un plazo de 15 días para que puedan proceder al nombramiento de común acuerdo de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes o derechos a valorar, tramitándose el procedimiento de tasación pericial contradictoria conforme a lo dispuesto en el artículo 135 LGT.

Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria, se procederá conforme a lo señalado en el apartado anterior, en cuanto a los posibles recursos o reclamaciones a interponer contra la liquidación provisional derivada del valor resultante de la tasación.

Cuando conforme a lo dispuesto en este apartado sea posible promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria y hayan transcurrido los plazos oportunos sin que el obligado tributario haya promovido dicha tasación o interpuesto recurso o reclamación, la liquidación provisional practicada se notificará a las demás personas o entidades vinculadas afectadas para que aquellas que lo deseen puedan optar de forma conjunta por promover la tasación pericial contradictoria o interponer el oportuno recurso o reclamación. Si, por no existir acuerdo entre las distintas partes o entidades vinculadas la solicitud de tasación pericial contradictoria se simultaneara con un recurso o

-
- e. Dictamen de peritos de la Administración.
 - f. Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
 - g. Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
 - h. Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
 - i. Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

reclamación, se sustanciará aquella en primer lugar, a efectos de determinar el valor a que se refiere el artículo 16.1.2º de la Ley del Impuesto. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria surtirá efectos suspensivos conforme a lo dispuesto en el artículo 135.1 de la LGT y determinará la inadmisión de los recursos y reclamaciones que se hubieran podido simultanear con dicha tasación pericial contradictoria.

Una vez finalizado el procedimiento de tasación pericial contradictoria a que se refiere el párrafo anterior, las partes o entidades vinculadas podrán optar de forma conjunta en los términos previstos en el apartado 2 anterior, por interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional derivada del valor resultante de la tasación.

La firmeza de la valoración contenida en la liquidación determinará la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas²⁸¹. La Administración tributaria regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme, reconociendo, en su caso, los correspondientes intereses de demora. Esta regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al último período impositivo cuyo plazo de declaración e ingreso hubiera finalizado en el momento en que se produzca tal firmeza. Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, dicha regularización se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento en que se produzca la firmeza de la liquidación practicada al obligado tributario.

Como señala el Art. 21.4.1 pár. 2º del RIS en la liquidación se tendrán en cuenta los efectos correspondientes al valor comprobado y firme respecto de todos y cada uno de los períodos impositivos afectados por

²⁸¹ Art.16.9.3º LIS.

la corrección valorativa llevada a cabo por la Administración tributaria e incluirá, en su caso, los correspondientes intereses de demora calculados desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación o desde la fecha de la presentación fuera de plazo de la autoliquidación si la regularización da lugar a una devolución de cada uno de los ejercicios en los que la operación vinculada haya producido efectos, hasta la fecha en que se practica la liquidación correspondiente al ejercicio en que el valor comprobado de dicha operación es eficaz frente a las demás personas o entidades vinculadas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.9.3º de la LIS y Art. 21.4.1 Párr. 1 RIS.

Los obligados tributarios deberán, asimismo, aplicar el valor comprobado en las declaraciones de los períodos impositivos siguientes a aquel al que se refiera la regularización administrativa cuando la operación vinculada produzca efectos en los mismos.

Para la práctica de la liquidación anterior, los órganos de inspección podrán ejercer las facultades previstas en el artículo 142 de la LGT, y realizar las actuaciones de obtención de información que consideren necesarias.

La comprobación del valor normal de mercado será aplicable respecto de las personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección valorativa que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o establecimientos permanentes de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.²⁸² Este procedimiento no se aplicará a las personas o entidades afectadas por la corrección valorativa que no sean

²⁸² Art.16.9.4º LIS.

residentes en territorio español o establecimientos permanentes situados en el mismo²⁸³.

Los puntos mencionados anteriormente se entenderán sin perjuicio de lo previsto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.²⁸⁴ Por ende, las personas o entidades afectadas no residentes en territorio español, salvo que se trate de establecimientos permanentes radicados en el mismo, que puedan invocar un tratado o convenio que haya pasado a formar parte del ordenamiento interno, deberán acudir al procedimiento amistoso o al procedimiento arbitral para eliminar la posible doble imposición generada por la corrección valorativa²⁸⁵.

9. Acuerdo de reparto de costes

En la legislación española los ACR siguen la normativa establecida por las Directrices de la OCDE, y se encuentran regulados en el Art. 16.6 del TRLIS así como el Art. 17 RIS. El Art. 16.6 establece que:

La deducción de los gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes de bienes o servicios suscrito entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con la normativa procedente, estará condicionada según el Art. 16.6 LIS al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Las personas o entidades participantes que suscriban el acuerdo deberán acceder a la propiedad u otro derecho que tenga similares consecuencias económicas sobre los activos o derechos que en su caso sean objeto de adquisición, producción o desarrollo como resultado del acuerdo.

²⁸³ Art. 21.5.1 RIS.

²⁸⁴ Art.16.9.5º LIS.

²⁸⁵ Art. 21.5.2 RIS.

b) La aportación de cada persona o entidad participante deberá tener en cuenta la previsión de utilidades o ventajas que cada uno de ellos espere obtener del acuerdo en atención a criterios de racionalidad.

c) El acuerdo deberá contemplar la variación de sus circunstancias o personas o entidades participantes, estableciendo los pagos compensatorios y ajustes que se estimen necesarios.

El acuerdo suscrito entre personas o entidades vinculadas deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se fijen.

Los requisitos que establece el RIS de los ARC entre personas o entidades vinculadas para el obligado tributario comprenden la identificación de las demás personas o entidades participantes²⁸⁶, el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por los acuerdos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes, la forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes, consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes así como cualquier otra disposición que prevea adaptar los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas²⁸⁷.

²⁸⁶ Art. 20. 1. a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe.

Asimismo, cuando se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, deberá identificarse a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación y, en caso de que se trate de operaciones con entidades, la identificación de los administradores de las mismas.

²⁸⁷ Véase art. 17 RIS.

Asimismo, referente a la estructuración y documentación de los ARC se recomienda seguir las condiciones recomendadas por las Directrices de la OCDE, las cuales se tratan en el apartado general de precios de transferencia de este trabajo.

10. Acuerdos Previos de Valoración

Los Acuerdos Previos de Valoración en el ordenamiento español se encuentran regulados en el Art. 16.7 TRLIS y Art. 22 al 29 nonies. RIS. La primera introducción de los acuerdos precios de valoración en el ordenamiento Tributario español se produjo en el ya derogado Art, 16.6 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre sociedades, siendo España uno de los primeros países en Europa en regular los APA a nivel de de normativa interna.

El mencionado Art. 16.6 TRLIS posiblemente presentaba una redacción excesivamente cerrada y rígida, en especial, en cuanto debía aplicarse a los APA bilaterales y multilaterales. La revisión de aspectos que habían complicado la negociación de los APA bilaterales con la regulación anterior, el reglamento continua presentando un texto, a nuestro entender, excesivamente procedimentalista y formalista. No parece tampoco haber tenido en cuenta el informe del FCPT ni la posterior Comunicación de la Comisión, los textos europeos se caracterizan por aspirar a dotar a este procedimiento de una gran dosis de flexibilidad, evitando toda prescripción, para permitir que se adapte a cada caso. Se insisten en la transparencia, la minimización de requisitos formales, la comunicación fluida, la cooperación entre las distintas partes para alcanzar un objetivo común. En definitiva, la Comunicación y los textos de la OCDE, elevan el aspecto contractual de esta medida por encima de los requisitos garantistas que ha de presidir un acto declarativo de derechos de la Administración. Como señala TRAPÉ VILADOMAT, el texto reglamentario no ha dado este salto, dibujando un procedimiento que, con todos sus puntos positivos, se

estructura de una forma muy similar a cualquier otro procedimiento que vehicula un acto de la Administración.²⁸⁸

Los APA deberán ser determinados por el principio de libre competencia, por ende debe establecer los criterios adecuados para determinar el valor normal de mercado. Estos acuerdos como hemos comentado pueden tener carácter unilateral, bilateral o multilateral dependiendo del número de partes sociedades vinculadas y Administraciones participantes. Además pueden crearse en ámbito nacional o internacional.

Los acuerdos bilaterales o multilaterales de APA, serán considerados tanto por la solicitud del obligado tributario o cuando la Administración tributaria considere oportuno, bajo aceptación del obligado tributario, someter el asunto a consideración de otras Administraciones tributarias.

El artículo 16.7 TRLIS establece los principios, principalmente de forma informadora, de los APA en España, pero es el RIS el que establece los criterios para efectuar un APA.

Los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud²⁸⁹ se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el valor normal de mercado.²⁹⁰ La solicitud previa será analizada por la Administración tributaria pudiendo recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes y comunicará a los interesados

²⁸⁸ Véase TRAPE VILADOMAT, Montserrat, “Acuerdos Previos de Valoración”, , en “Fiscalidad de las Operaciones Vinculadas”, cit. 2009, Pág. 567-68.

²⁸⁹ El contenido de la solicitud deberá especificar:

- a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones.
- b) Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo.
- c) Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.

²⁹⁰ Art. 16.7.pár. 1 LIS.

la viabilidad o no del acuerdo previo de valoración²⁹¹. La solicitud de un APA afectará sólo a aquellas transacciones especificadas en el acuerdo, para poder ser aplicadas a otras operaciones vinculadas se deberá proceder a la solicitud a la Administración de otro acuerdo.

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor normal de mercado de las operaciones.²⁹²

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los cuatro períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, así como a las operaciones realizadas en el período impositivo anterior, siempre que no hubiera finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente.²⁹³ Por ende, los acuerdos tienen efectos retroactivos a la fecha de su constitución pudiendo ser aplicados hasta el periodo impositivo anterior a ser aprobado. Además, aunque se establece un máximo de cuatro periodos impositivos de validez desde la fecha que se firma el acuerdo, estos podrán ser renovados a través de una solicitud²⁹⁴ entregada seis meses antes de que la validez del acuerdo prorrogue.

La solicitud de prórroga del acuerdo previo de valoración deberá ser suscrita por las personas o entidades que suscribieron el acuerdo previo

²⁹¹ Art. 22.2 RIS.

²⁹² Art. 16.7 pár. 2 LIS.

²⁹³ Art. 16.7.pár. 3 LIS.

²⁹⁴ La solicitud deberá ir acompañada de la documentación que consideren conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.

cuya prórroga se solicita, y deberán acreditar ante la Administración que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones conocen y aceptan la solicitud de prórroga²⁹⁵.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.²⁹⁶

Las propuestas mencionadas podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.²⁹⁷

El procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas se fijara reglamentariamente.²⁹⁸

En el TRLIS se hace establece las directrices del APA, pero es el RIS el que establece los criterios para efectuar un APA.

10.1 Inicio del procedimiento de un APA

Para iniciar un procedimiento de un acuerdo previo serán las personas o entidades vinculadas quien deberán presentar la solicitud de determinación del valor normal de mercado, a la Administración tributaria, que contendrá una propuesta de valoración fundamentada en el valor de mercado con una descripción del método propuesto y un análisis justificando que la forma de aplicación del mismo respeta el principio de libre competencia, de las operaciones efectuadas entre ellas con carácter previo a su realización. Asimismo, podrán presentar ante la Administración tributaria una propuesta para la aplicación de un

²⁹⁵ Art. 29.ter.2 RIS.

²⁹⁶ Art. 16.7.pár. 4 LIS.

²⁹⁷ Art. 16.7.pár. 5 LIS.

²⁹⁸ Art. 16.7.pár. 6 LIS.

coeficiente distinto del establecido en el apartado 1 del artículo 20²⁹⁹ del TRLIS³⁰⁰. Las partes vinculadas que vayan a realizar las operaciones vinculadas del acuerdo deberán conocer y aceptar la solicitud del APA.

La documentación que debe acompañar la solicitud de un APA es aquella establecida sobre la documentación relativa al grupo y al obligado tributario³⁰¹, comentada en el apartado de documentación.

La propuesta presentada será examinada junto con la documentación presentada por la Administración tributaria, si la Administración podrán solicitar, si es necesario, al solicitante (obligado tributario) datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la propuesta que crea convenientes.

La documentación necesaria presentada de la solicitud para los APA no eximirá a los sujetos pasivos de las obligaciones que les incumben de acuerdo con lo establecido en el artículo 29³⁰² de la LGT, o en otra disposición.

²⁹⁹ Cuando el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español con las que esté vinculada, exceda del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendos.

³⁰⁰ Art. 23.1 RIS.

³⁰¹ La documentación a presentar es la establecida en los Art. 19.1 y 20.1 RIS.

³⁰² Artículo 29. Obligaciones tributarias formales.

1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

Cuando la solicitud sea relativa al coeficiente de subcapitalización deberá aportarse la siguiente documentación³⁰³:

- a) Cuentas anuales de la entidad.
- b) Endeudamiento que, en relación al capital fiscal, estima el sujeto pasivo que hubiere podido obtener en condiciones

La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.

3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.

En particular, se determinarán los casos en los que la aportación de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

³⁰³ Art. 23.3 RIS.

normales de mercado de personas o entidades no vinculadas y justificación del mismo.

c) Descripción del grupo de sociedades al que pertenece la entidad.

d) Identificación de las entidades no residentes vinculadas con las que la entidad ha contraído o contraerá el endeudamiento.

e) Coeficiente de endeudamiento que se propone y justificación del mismo, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación.

f) Justificación del tratamiento de reciprocidad.

Asimismo, los APA podrán ser modificados a instancias de los obligados tributarios o de oficio cuando hayan cambiado significativamente las circunstancias económicas existentes desde la aprobación del acuerdo, la modificación será suscrita por las partes solicitantes, haciendo constar que las partes vinculadas están conocidas y aceptan la solicitud de modificación. Para realizar esta modificación el obligado tributario deberá presentar justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas y la modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.

Los APA son una herramienta eficaz en los precios de transferencia, ya que permite tener el valor por el que se ha de efectuar la transacción entre las partes vinculadas establecidas con prioridad a que las operaciones sean efectuadas. Asimismo, al estar los acuerdos previos aprobados por la Administración tributaria se considera que las transacciones a las que afectan estos acuerdos están ya valoradas por el principio de libre competencia, lo cual permite a la/s parte/s signatarias no tener que realizar para los periodos impositivos que el acuerdo este vigente el análisis de comparabilidad de las mencionadas

transacciones y evitar las inspecciones en esta materia, siempre y cuando se aplique correctamente el acuerdo. Por otra parte, esto no quiere decir que deje exento al contribuyente de tener que presentar información sobre el acuerdo con la declaración del impuesto³⁰⁴.

11. Procedimiento Amistoso y Arbitraje

Como hemos ido viendo hasta ahora, cuando las operaciones entre partes vinculadas no se hagan al valor normal de mercado o bajo el principio de libre competencia, obligará a las Administraciones a efectuar los ajustes correspondientes, para que la operación sea por el valor de libre competencia. Estos ajustes normalmente producen una doble imposición fiscal sobre la tributación de las operaciones corregidas. Como se ha tratado anteriormente, las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE, establece el procedimiento amistoso o arbitraje para tratar las controversias que puedan surgir.

Las propias directrices identifican el procedimiento amistoso como un dispositivo a través del cual las Administraciones tributarias se consultan entre sí para resolver sus diferencias relativas a la aplicación

³⁰⁴ El art. 29 de la RIS establece que conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, los obligados tributarios presentarán un escrito relativo a la aplicación del acuerdo previo de valoración aprobado, cuyo contenido deberá comprender, entre otra, la siguiente información:

- a) Operaciones realizadas en el período impositivo o de liquidación al que se refiere la declaración a las que ha sido de aplicación el acuerdo previo.
- b) Precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo.
- c) Descripción, si las hubiere, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas que deban entenderse básicas para la aplicación del método de valoración a que se refiere el acuerdo previo.
- d) Operaciones efectuadas en el período impositivo o de liquidación similares a aquellas a las que se refiere el acuerdo previo, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del acuerdo previo.

No obstante, en los acuerdos firmados con otras Administraciones, la documentación que deberá presentar el obligado tributario anualmente será la que se derive del propio acuerdo.

de los Convenios de doble imposición. Este procedimiento, descrito y autorizado por el artículo 25 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE, puede utilizarse para eliminar la doble imposición susceptible de producirse como consecuencia de un ajuste de los precios de transferencia.

En el marco de los procedimientos amistosos previstos en los convenios y tratados internacionales hay que distinguir entre aquellos regulados en el artículo correspondiente de cada Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y otro Estado, y los procedimientos regulados en el Convenio Europeo de Arbitraje, Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas. Existen importantes diferencias entre ambos textos que han aconsejado una regulación separada de ambos tipos de procedimientos; así, por ejemplo, en el Convenio Europeo de Arbitraje existe un periodo de tiempo para que los dos Estados afectados se pongan de acuerdo para eliminar la doble imposición, transcurrido el cual, si no se ha alcanzado un acuerdo, se constituye una comisión consultiva que emite un dictamen que será obligatorio para ambos Estados, salvo que acuerden algo distinto en un plazo concreto. Sin embargo, en los procedimientos amistosos previstos en los Convenios para evitar la Doble Imposición no existe la obligación de resolver y, de forma coherente, no hay plazo temporal concreto para resolver. El Convenio no obliga a llegar a un resultado sino a la voluntad de alcanzarlo.³⁰⁵

En la legislación española el RD 1794/2008 de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, se regula el procedimiento amistoso y arbitral referente a los impuestos directos, el cual desarrolla la DA primera del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

³⁰⁵ Exposición de motivos pár. 6 RD 1794/2008.

aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

El RD 1794/2008 establece que los procedimientos amistosos se inician a solicitud del obligado tributario³⁰⁶; sin embargo, todo su desarrollo, así como su posible resolución, se realiza entre las autoridades competentes de los Estados contratantes. Lo anterior es compatible con la interposición de recursos en el marco del derecho interno de los Estados contratantes. Se trata por tanto de un procedimiento extraordinario respecto al derecho interno y ello implica que opera sólo en los casos previstos en el Convenio respectivo.³⁰⁷ Asimismo, el Real Decreto establece el procedimiento arbitral mediante el desarrollo del Convenio Europeo de Arbitraje, Convenio 90/436/CEE³⁰⁸ de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de los beneficios de empresas asociadas. Este procedimiento sólo es aplicable cuando, a efectos impositivos, los resultados que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, por no respetarse los principios que se enuncian en el artículo 4.º del Convenio 90/436/CEE y siempre que el conflicto se trate entre Administraciones pertenecientes a los Estados que hayan suscrito el Convenio Europeo de Arbitraje.

³⁰⁶ El obligado tributario solicitará el procedimiento cuando considera que un Estado ha adoptado una medida que provoca una imposición no conforme con el convenio, sobre la base del Modelo Convenio de la OCDE, si bien en cada caso concreto, habrá que estar a lo que disponga el convenio respectivo en materia.

³⁰⁷ Exposición de motivos del RD 1794/2008.

³⁰⁸ Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas.

En el ordenamiento español establece en la Ley 36/2006³⁰⁹ en su DA primera del IRNR que los conflictos que pudieran surgir con Administraciones de otros Estados en la aplicación de los convenios y tratados internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos en los propios convenios o tratados³¹⁰, sin perjuicio del derecho a interponer los recursos o reclamaciones que pudieran resultar procedentes. Por ende, el reglamento no se exige una doble imposición para la solicitud de uno de los procedimientos sino, que sólo establece conflictos que pudieran surgir en la aplicación de los convenios y tratados internacionales³¹¹.

Como ilustra Trapé Viladomat, la regulación del Reglamento no es completa y hay continuas remisiones a la legislación convenida. Y sigue, comentando, que la normativa doméstica no puede incluir normas relativas a la participación, conducta u obligaciones de otras Autoridades competentes. De ahí que el enfoque del reglamento sea exclusivamente interno, remitiéndose al CDI correspondiente o al CA en todo aquello relativo a la negociación y acuerdo con otras Autoridades competentes.³¹²

³⁰⁹ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

³¹⁰ Procedimientos amistosos previstos en los convenios o tratados internacionales para evitar la doble imposición firmados por España:

a) El procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición firmados por España cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados implican o pueden implicar una imposición que no esté de acuerdo con el convenio.

b) El procedimiento previsto en el Convenio 90/436/ CEE de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

³¹¹ art. 21.1 RD 1794/2008 “Lo dispuesto en este título se aplicará cuando, a efectos impositivos, los resultados que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante, por no respetarse los principios que se enuncian en el artículo 4 del Convenio 90/436/CEE.”

³¹² Véase TRAPE VILADOMAT, Montserrat, “Ajustes Correlativos : Procedimiento Amistoso y Arbitral”, en “Fiscalidad de las Operaciones Vinculadas”, cit. 2009, Pág. 541

Cuando surjan controversias sobre precios de transferencia a solucionar con Administraciones de otros estados se deberá proceder según lo estipulado por los CDI, el cual establece los procedimientos amistosos en su Art. 25 y 9 aún cuando no se haya producido una doble imposición. Ahora bien, tanto el Art. 25 como el 9.2 de CDI, no obligan a llegar a un acuerdo entre las Administraciones, sino que establece una voluntad entre las partes a llegar a un acuerdo.

11.1 Procedimientos Amistosos

En el ordenamiento español el procedimiento amistoso está regulado por el RD 1794/2008 el cual desarrolla el procedimiento amistoso, establecido en el Art. 25³¹³ de los CDI.

Los procedimientos pueden ser puede ser iniciado por la Administración Tributaria española o por una Administración foránea, dependiendo de la Administración tributaria que haya ejercido la acción que origina la imposición no acorde con el convenio.

Por ende, el Reglamento sólo establece los parámetros a seguir en el ámbito de documentación en los procedimientos iniciados por la Administración tributaria española. Los cuales serán iniciados cuando la autoridad competente española considere que la solicitud es fundada y que puede por sí misma encontrar una solución o cuando la autoridad competente española considere que la solicitud es fundada y que no puede por sí misma encontrar una solución³¹⁴.

³¹³ Debido a la poca eficiencia y efectividad del procedimiento amistoso la OCDE ha desarrollado e implementado en un apartado nuevo del art. 25 el procedimiento arbitral, el cual se plasma en el ModCDI de 2008. Asimismo, el Convenio 90/436/CEE establece también el procedimiento arbitral para las controversias de doble imposición entre los estados miembros de la EU.

³¹⁴ En este caso, se comunicará a la autoridad competente del otro Estado que se ha admitido el inicio del procedimiento, que la presentación de la solicitud se ha producido dentro del plazo a que se refiere el artículo 5 y, se adjuntará, la documentación del caso.

La documentación requerida que acompañe la solicitud deberá contener como mínimo la siguiente información:³¹⁵

- a) Nombre completo, domicilio y número de identificación fiscal, de la persona que presenta la solicitud y de las demás partes implicadas en las transacciones objeto de examen.
- b) Identificación de la Administración tributaria extranjera competente.
- c) El artículo del convenio que el obligado tributario considera que no se ha aplicado correctamente y la interpretación que el propio obligado tributario da a ese artículo.
- d) Identificación de los períodos impositivos o de liquidación afectados.
- e) Descripción detallada de los hechos y circunstancias relevantes relativos al caso. Se deberán incluir las cuantías en cuestión, así como los datos correspondientes a las relaciones, situaciones o estructura de las operaciones entre las personas afectadas.
- f) Identificación de los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes implicadas, así como cualquier resolución que hubiera recaído sobre la misma cuestión.
- g) Indicación de si el obligado tributario ha presentado una solicitud con anterioridad ante cualquiera de las autoridades competentes implicadas sobre la misma cuestión u otra similar.
- h) Declaración en la que se haga constar si la solicitud incluye alguna cuestión que pueda considerarse que forma parte de un

³¹⁵ Art. 6.1 RD 1794/2008.

procedimiento de acuerdo previo de valoración o de algún procedimiento similar.

i) Compromiso por parte de la persona que solicita el inicio a responder lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos hechos por la Administración tributaria y a tener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa al caso.

j) Fecha y firma de la persona que solicita el inicio o de su representante.

Además a la solicitud se acompañará:³¹⁶

a) En los casos relativos a ajustes por operaciones vinculadas, la documentación exigida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

b) En el caso de que existan, copias del acto de liquidación, de su notificación y de los informes de los órganos de inspección o equivalentes en relación con el caso.

c) Copia de cualquier resolución o acuerdo emitido por la Administración del otro Estado que afecte a este procedimiento.

d) La acreditación de la representación, en caso de que se actúe por medio de representante

Igual que el procedimiento se inicia a petición del obligado tributario, el procedimiento puede llegar a su terminación por el desistimiento del obligado tributario, pero también (a) mediante acuerdo de eliminar la

³¹⁶ Art. 62 RD 1794/2008.

doble imposición o la imposición no acorde con el convenio³¹⁷ o (b) mediante acuerdo de no eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio.

11.2 Procedimiento Arbitral

El procedimiento arbitral para tratar los conflictos de precios de transferencia en el ordenamiento español, como se ha tratado anteriormente, está regulado por el RD 1794/2008, el cual desarrolla el procedimiento regulado por el Convenio Europeo de Arbitraje, y sólo es aplicable cuando, a efectos impositivos, los resultados que se hallen incluidos en los beneficios de una empresa de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente también en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante.

No se tramitará el procedimiento de arbitraje si las empresas de las que se trate, mediante actos que den lugar a una corrección de los beneficios con arreglo al artículo 4 del Convenio 90/436/CEE, han sido objeto de una sanción grave, en los términos establecidos en el citado convenio, con carácter firme. En el caso español tendrán dicha consideración las sanciones administrativas por infracciones tributarias graves y muy graves, así como las penas en caso de delitos contra la Hacienda Pública.

³¹⁷ Los cuales podrán fundamentarse según el art. 13 RD 1794/1008 por las siguientes causas:

- a) Cuando los actos objeto del procedimiento no puedan modificarse por haber prescrito conforme a la normativa interna y el convenio aplicable.
- b) Cuando ambas autoridades competentes mantengan distintas interpretaciones del Convenio por divergencias en las legislaciones internas respectivas.
- c) Cuando el obligado tributario no facilite la información y documentación necesaria para solucionar el caso o cuando se produzca la paralización del procedimiento por causas atribuibles al mismo.
- d) Cuando el obligado tributario no acepte el acuerdo de eliminar la doble imposición o la imposición no acorde con el convenio a que se refiere el artículo siguiente.

12. Otro Impuestos en los Precios de Transferencia

Los precios de transferencia están regulados en la normativa española no solo en los impuestos directos, como el IS, si no que también en los impuestos indirectos, el IVA y los impuestos aduaneros.

Por una parte, en la regulación de los precios de transferencia referente a la imposición directa tiene como objeto la asignación correcta de las rentas de operaciones vinculadas a cada parte. Por otra, parte el IVA el graba sobre el consumo y los impuestos aduaneros graba sobre la mercancía exportada, referente a los precios de transferencia el IVA y la normativa aduanera sitúan como eje principal la valoración de los bienes y servicios objeto de intercambio o prestación, a fin de poder calcular la deuda tributaria³¹⁸.

12.1 Impuesto sobre el Valor Añadido

El impuesto sobre el valor añadido, como se ha visto anteriormente, es un impuesto indirecto, sobre el consumo. Por ende, diferente al impuesto sobre sociedades que es un impuesto directo y por tanto tiene un tratamiento tributario diverso.

Las operaciones entre sociedades/partes vinculadas en el ordenamiento español, deben ser valoradas por el valor normal de mercado, se ha de hacer mención que tal termino no está homogenizado en las leyes de los diferentes tributos. Esta valoración también se recoge en las transacciones vinculadas afectas al IVA y se encuentran reguladas por la Ley del Valor añadido, la cual fue reformada por la Ley 36/2006 estableciendo la valoración por el valor normal de mercado.

La reforma del Art. 79.5 LIS por la Ley 36/2006 fue suscitada para una mejor adecuación al derecho comunitario, aclarando tanto los

³¹⁸ LUCAS MAS, Mayre O. “Los Sistemas de Precios de Transferencia en Perspectiva Impositiva y Aduana era: Análisis y Posibles Vías de Conciliación”, Ed.Instituto de Estudios Fiscales, 2008, Pág. 69.

supuestos en que procede alterar la contraprestación pactada por las partes, que serán aquellos en los que exista una incidencia real en la recaudación final del tributo, como la valoración de las operaciones que ha de realizarse en estos casos, que se fija en el valor de mercado.

En la LIVA en el Art. 79.5 establece que cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado. El valor normal de mercado es aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente. Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

- a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.
- b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.»

Como se observa, la propia LIS remite al Art.16 de la LIS, referente a operaciones vinculadas, cuando proceda, de esta forma homogenizando el tratamiento de los precios de transferencia en estos dos impuestos.

El mismo Art 79.5 de LIVA establece que la vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

- a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.
- b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.
- c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.³¹⁹
- d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.
- e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

³¹⁹ Igual que pasa en la LIS, extrapolar la vinculación a tercer grado de parientes sanguíneos puede llegar a ser una medida excesiva ya que el grado de parentesco no establece obligatoriamente una vinculación entre las sociedades, sino que pueden mercar entre ellas sin ser consciente de la vinculación de parentesco.

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.
- b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.
- c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

Las transacciones vinculadas referentes al IVA deberán tener un tratamiento tributario igual a aquellas transacciones efectuadas entre partes independientes. Los métodos de valoración seguirán los criterios del Art. 16 LIS, homogenizando la forma cuando se requiera. Aunque, si la idea fuera seguir las líneas del IS la propia Directiva del IVA hubiera establecido tal criterio estableciendo los métodos de las Directrices de la OCDE a ser seguidos. Pero Como señala GARCÍA NOVOA valor de mercado en el IVA debería entenderse equiparable a lo que en el artículo 16.4.1º. a) del Impuesto sobre Sociedades es el primer método de cuantificación: el «método de precio libre comparable» o método de precio de operaciones comparables entre empresas

independientes (*comparable uncontrolled price method*). Pero el problema que plantea la aplicación prioritaria de este método, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IVA es que, frecuentemente, no existe en el mercado un bien o servicio idéntico respecto al cual establecer la comparación. La cuestión es especialmente problemática en el IVA, porque, dada la amplitud del concepto de operación vinculada que se va a manejar tras la reforma (en la que se van a incluir las operaciones de las empresas con sus empleados o de los sujetos pasivos del IVA con las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo) surgirán múltiples supuestos en los cuales no va a ser posible encontrar una operación comparable y, por tanto, resultará imposible verificar el valor de mercado.³²⁰

12.2 Impuestos Aduaneros y los PT

Las transacciones vinculadas en el ámbito de aduanas tienen su propia normativa, la cual diverge de IS o IVA. Estas se basan en las normativas del GATT y el CAC³²¹, adaptando las normas en la legislación española por la Instrucción 1/2004³²².

La Instrucción 1/2004 hace suyas las disposiciones recogidas en el CAC y el RA³²³, que a su vez integraron lo dispuesto en el Código de Valoración del GATT. De este modo, regula los métodos de valoración de carácter general (donde se halla incluido el tratamiento de las operaciones vinculadas, que se hace eco de la configuración

³²⁰ García Novoa, César, “Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude”, Quincena Fiscal Aranzadi num. 13/2007 (Doctrina).Ed.Aranzadi, Pamplona, IB 2007\1108, 2007.

³²¹ Código Aduanero Comunitario.

³²² Instrucción 1/2004, de 27 de febrero de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de valoración en aduanas de las mercancías.

³²³ Reglamento de Aplicación (del Código Aduanero Comunitario).

internacional y comunitaria), los casos especiales de valoración las cotizaciones monetarias y la declaración de valor en aduanas³²⁴.

Las transacciones en el ámbito aduanero serán valoradas por el precio del valor de la transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando estas se vendan. Para aceptar el valor de las transacciones se ha de dar unos criterios, entre ellos, y el que interesa a este estudio es que no exista vinculación entre comprador y vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros, en virtud de lo dispuesto en los párrafos siguientes de acuerdo con el artículo 29 número 2 del CAC.³²⁵

Por ende, como se ha visto en otros apartados anteriormente delimitar el concepto de vinculación es un factor clave para la valoración de las transacciones.

A efectos de los impuestos de aduanas en el territorio español se considera que existe vinculación entre las personas físicas o jurídicas, sólo en los supuestos siguientes, establecidos por la Ins.Seg.2.d. de la Instrucción 1/2004 de 27 de febrero:

- a) Si una de ellas forma parte de la Dirección o del Consejo de Administración de la empresa de la otra o viceversa.
- b) Si ambas tienen jurídicamente la condición de asociadas.
- c) Si tienen relación de empresario y empleado.
- d) Si una persona cualquiera posee, controla o tiene, directa o indirectamente, el 5% o más de las acciones o títulos con derecho a voto de una y otra.
- e) Si una de ellas controla, directa o indirectamente, a la otra.
- f) Si ambas son controladas, directa o indirectamente, por una tercera persona.

³²⁴ LUCAS MAS, Mayre O. “Los Sistemas ...”, cit., 2008, Pág. 41.

³²⁵ Ins.Seg.1. Ins. 1/2004 de 27 de febrero.

- g) Si juntas controlan, directa o indirectamente, a una tercera persona.
- h) Si son miembros de la misma familia.

Ahora bien, la existencia de una vinculación entre comprador y vendedor, de la naturaleza de las definidas anteriormente, no constituye, por sí misma, un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción.

Pero en el caso que se crea que la vinculación ha influido en el precio de transacción el importador, a petición de la Administración de Aduanas, deberá aportar los datos necesarios que confirmen que la vinculación no ha influido en el precio, o demostrar que dicho valor está muy próximo a alguno de los valores que se señalan a continuación (valores-criterios):

Son valores en aduana, es decir, valores previamente aceptados por las aduanas para mercancías idénticas o similares, que representan un valor de transacción, un valor deducido o un valor reconstruido:

- a) El valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares, efectuadas entre compradores y vendedores no vinculados, para la exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad.
- b) El valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado según el método deductivo (Disposición tercera.3 de la Instrucción 1/2004 de 27 de febrero).
- c) El valor en aduana de mercancías idénticas o similares determinado según el método basado en el coste de producción (Disposición tercera.4 de la Instrucción 1/2004 de 27 de febrero).

En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción cuando el importador demuestre que este valor se aproxima mucho alguno de los *valores criterios* vigentes en ese momento o en

uno muy aproximado y no será necesario seguir investigando la influencia de la vinculación en el precio.

Al aplicar los conceptos precedentes denominados usualmente *valores-criterios*, se deberán tener en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 32 del CAC citados en el apartado 3 de la disposición segunda del 1/2004 y los costes que soporte el vendedor en las ventas a compradores no vinculados con él, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.

Los anteriores *valores-criterios* se utilizarán por iniciativa del importador y sólo con fines de comparación. En ningún caso, podrán servir de base a la valoración, como valores sustitutivos.

Para determinar si un valor *se aproxima mucho* a otro valor, se tendrán que tomar en consideración un cierto número de factores. Entre ellos, figuran la naturaleza de las mercancías importadas, la rama de producción, la temporada durante la cual se importan las mercancías y si la diferencia de valor es significativa desde el punto de vista comercial. Como estos factores pueden ser distintos de un caso a otro, sería imposible aplicar en todas las ocasiones una norma uniforme, como un porcentaje fijo. Por ejemplo, para determinar si el valor de transacción está muy próximo a los *valores-criterios* enumerados anteriormente, una pequeña diferencia de valor podría ser inaceptable en el caso de un cierto tipo de mercancía, en tanto que una diferencia importante podría, quizá, ser admisible, si se tratara de otro artículo.

Como se establece en la Inst. Primera de la Instrucción 1/2004 de 27 de febrero, los métodos para determinar la base imponible *ad valorem* de los derechos arancelarios de importación, conforme a lo establecido en los artículos 29, 30 y 31 del Código Aduanero Comunitario (en lo sucesivo CAC), son:

- Método principal:
 1. Valor de transacción.
- Métodos secundarios:
 2. Valor de transacción de mercancías idénticas.
 3. Valor de transacción de mercancías similares.
 4. Procedimiento sustractivo.
 5. Procedimiento basado en el coste de producción.
 6. Procedimiento llamado del último recurso.

Estos procedimientos deben aplicarse en el orden en que se indican, a excepción de los señalados en los puntos 4 y 5, cuyo orden puede ser invertido, si lo solicita el importador.

Capítulo VI

Precios de Transferencia en la República Argentina

1. Antecedentes de los Precios de Transferencia en Argentina

La regulación de los precios de transferencia en Argentina fue una de las pioneras en Latinoamérica, siendo el tercer país después de México y Brasil en regular este concepto en su legislación.

A través de la Ley 25.063 del 30 de diciembre de 1998, se introdujo en la Ley 20.628 de 11 de Julio de 1997 del Impuesto a las Ganancias (en adelante LIG) las primeras normativas en el ámbito de precios de Transferencia. Lo cual no quiere decir que las operaciones vinculadas, anteriormente a la Ley 25.063, no tuvieran que efectuarse por el principio de libre competencia, pero no existían directrices para aplicar éste concepto, ni forma para determinar y examinar si el principio era aplicado.

En la LIG anteriormente a 1998, se establecía que “[...] los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y la persona física o jurídica domiciliada en el exterior que directa o indirectamente la controle serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes [...]”³²⁶, el cual ya establecía el principio de libre competencia entre partes vinculadas, aunque no desarrollaba la forma de aplicar el concepto. Asimismo, la redacción del Art. 8 en la Ley entre 1974 y 1998 de la LIG también hacía alusión a los precios de

³²⁶ Redacción del Art. 14 LIG anterior a la vigente Ley de 1998.

transferencia estableciendo unos parámetros sobre las entidades vinculadas y el tratamiento por el principio de libre competencia de las transacciones efectuadas entre tales entidades.

Referente a los precios de las transacciones, como expone MESSINEO³²⁷, existió un caso jurisprudencial que fue un hito para esta problemática porque a partir de allí se generaron consecuencias en la redacción de la legislación que todavía hoy se están sufriendo. Se trató de una firma que celebró en 1974 dos contratos de compraventa con una empresa extranjera, en virtud de los cuales esta última se comprometió a proveerle mensualmente desde enero de 1974 a diciembre de 1975 caucho natural y látex de caucho a un precio fijo. La Administración solicitó a la firma el pago del impuesto a las ganancias que -a su criterio- la firma debió haber retenido al exportador extranjero en ocasión de satisfacer el precio de la mercadería importada, por entender que la diferencia entre el monto abonado y el precio mayorista vigente en el lugar de origen, más los gastos de seguro, constituía, a tenor de lo dispuesto por el Art. 8 de la LIG, ganancia neta de fuente argentina del exportador. La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) interpretó que la presunción legal entre las partes, frente a las diferencias en los precios mayoristas, no resultaba de aplicación si no se verificaba la existencia de una vinculación económica entre el importador del país y el exportador del exterior, en función de aspectos como la propiedad del capital, la subordinación orgánica y los convenios de integración. En virtud de ello, dicho tribunal consideró en el caso acreditada la inexistencia de vinculación económica y por ende que no correspondía el ajuste.

La regulación de los precios de transferencia en Argentina, desde la introducción de la reforma del 1998 de la Ley del Impuesto a las

³²⁷ MESSINEO, Alejandro, E. “Precios de Transferencia en las Normas de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)” en Uckmar, V. et al “Impuestos sobre el Comercio Internacional”, Ed. Marcial Pons, Seg. Edic. 2008, Buenos Aires Pág. 643.

Ganancias, se ha ido alineando con las Directrices sobre Precios de transferencia de la OCDE, pero aún no adoptado la interpretación las Directrices como fuente de derecho en su jurisdicción. La adopción de la interpretación de las Directrices sería beneficioso para una mejor armonía entre la legislación argentina con otras jurisdicciones que han adoptado las Directrices en sus legislaciones como fuente de derecho en el ámbito de precios de transferencia. Como señala ALTAMIRANO, la adopción de las "Directivas" como fuente de derecho en la interpretación de las problemáticas que se presentan podría ser un paso importante hacia la conciliación entre la legislación argentina y aquella que sigue con paso firme la OCDE. [...] La falta de experiencia de Argentina en materia de jurisprudencia administrativa y judicial tampoco permite acudir a este tipo de antecedentes para verificar la evolución de la aplicación de precios de transferencia en Argentina.³²⁸

La Republica Argentina es observador de la OCDE, es decir no es miembro de la Organización, pero aunque como hemos señalado ha alineado su normativa sobre el valor de mercado de las transacciones vinculadas establecido por la OCDE y hace uso de las Directrices de la OCDE como referencia de aplicación de su normativa en precios de transferencia.

Otro de los objetivos de este tipo de disposiciones es la promoción del respeto del principio de igualdad entre los contribuyentes, dado que los sujetos que forman parte de grupos económicos están en condiciones de aplicar agresivas políticas de mercado con el objeto de penetrar en ellos o de eliminar a la competencia, aún bajo situaciones que impliquen pérdidas temporales para sus negocios. Es obvio que, estrategias de este tipo son difíciles de sostener para los agentes independientes.

³²⁸ ALTAMIRANO, Alejandro, "Precios de transferencia en las normas de la OCDE: Directivas de la OCDE y normativas nacionales", en la monografía de UKMAR, Victor, ALTAMIRANO, Alejandro C., TAVIERA TORRES, Heleno, "Impuestos sobre el Comercio Internacional" Ed.Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, Pág. 665

En este orden de ideas, las administraciones tributarias procuran gravar los beneficios o rentas netas generadas en sus territorios en su justa medida. Sin embargo, es importante destacar que tal fin no debe provocar a los agentes económicos dobles tributaciones que impidan o perturben la libre circulación de bienes, capitales o la prestación de servicios.³²⁹

2. Legislación actual de Precios de Transferencia

Actualmente los precios de transferencia en Argentina se encuentran regulados por la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG), desde la reforma de 1998. La cual, aunque en los últimos años se ha ido alineando a con los establecido en las Directrices de la OCDE, aún le queda un largo camino por recorrer para adaptar el régimen jurídico argentino sobre los precios de transferencia a los estándares internacionales.

La LIG en su Art. 14 párr. 2º establece el principio *arm's length* o principio de libre competencia para tratar las transacciones entre sociedades vinculadas, exponiendo que las transacciones entre partes vinculadas serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes .

En la legislación argentina sobre precios de transferencia, de acuerdo con KUMOR encuentra los siguientes problemas “el primer problema que se presenta es la falta de información pública en Argentina. Hay que tener en cuenta que de no existir comparables internos es necesario recurrir a los externos. En principio, esto no se presenta como una tarea fácil dado que, en nuestro país, existen escasas fuentes públicas,

³²⁹ Kumor, Daniela “Precios de Transferencia” en monografía de NAVIERA, Gustavo y REVILLA, Pablo, Argentina, 2010, (en prensa).

como por ejemplo la Inspección General de Justicia (y las entidades homólogas en las provincias), Comisión Nacional de Valores, Banco Central de la República Argentina y Superintendencia de Seguros de la Nación. Podrá advertirse que una gran parte de compañías sujetas al análisis de sus precios no hallarán comparables en las fuentes citadas, en tanto que en algunas jurisdicciones los distintos Registros Públicos de Comercio no proporcionan copias de los balances a terceros distintos de la propia empresa interesada o de su auditor.

El segundo problema, es la falta de definición respecto del momento en que corresponde analizar una operación. Tal es el caso de aquellos gastos que se encuentran devengados contablemente pero en virtud de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 18 de la LIG no pueden ser imputados al balance impositivo hasta tanto se paguen. En dicho caso, interpretamos que el estudio de la operación debe posponerse hasta tanto impacte en la determinación de la obligación tributaria de la sociedad.

Por otra parte, sería conveniente que la Administración Fiscal regulara la forma en la cual deben practicarse los ajustes por zona geográfica cuando se utiliza información comparable de sujetos radicados en el exterior.

Y finalmente, un tema que debería ser regulado es el de los acuerdos previos de precios. Estos acuerdos consisten en convenios celebrados entre la administración fiscal y los contribuyentes por cierto número de años, en los cuales se especifican los criterios para determinar precios de transferencia para operaciones futuras entre empresas vinculadas. La utilización de un procedimiento de estas características indudablemente redundará en una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes."

3. Sociedades Vinculadas

La regulación de los precios de transferencia se basa en las operaciones entre sociedades/partes vinculadas, ya que se entiende que las sociedades independientes no manipulan los precios de las operaciones para obtener algún tipo de beneficio. Por ende, la delimitación de vinculación es un factor clave a la hora de analizar los precios de transferencia.

El ámbito de vinculación como señala Messineo³³⁰ es uno de los aspectos más importantes cuando nos enfrentamos a la problemática de los precios de transferencia. La determinación en cuanto a si estamos frente a una relación de vinculación o de partes asociadas que queden sujetas a la problemática de precios de transferencia tiene importantes consecuencias; en particular, el cumplimiento de toda la normativa respecto de sus operaciones y, si los proyectos de reforma prosperan, la posibilidad de enfrentarse a eventuales multas. Por eso es que la definición debe ser lo más clara posible.

Los parámetros de vinculación en la legislación argentina han ido variando y se encuentran repartidos en diferentes artículos de la LIG, pero los parámetros fijados son bastante ambiguos y no establecen con precisión los conceptos de vinculación. El artículo principal en este ámbito es el Art. 14.3 LIG, el cual establece que “las transacciones entre un establecimiento estable, a que alude el inciso b) del artículo 69³³¹, o una sociedad o fideicomiso comprendidos en los incisos a)³³² y

³³⁰ MESSINEO, Alejandro, E. “Precios de Transferencia en las Normas de la Organización para la Cooperación ...”, 2008, Cit., Pág. 649.

³³¹ Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

No están comprendidas en este inciso las sociedades constituidas en el país, sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones del artículo 14, sus correlativos y concordantes.

³³² a) Las obtenidas por los responsables incluidos en el artículo 69.

b)³³³ y en el inciso agregado a continuación del inciso d)³³⁴ del artículo 49, respectivamente, con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas o ubicadas en el exterior serán considerados, a todos los efectos, como celebrados entre partes independientes [...]."

Asimismo, el artículo posterior al 15 LIG establece unos parámetros un poco más claros sobre la vinculación exponiendo que: "la vinculación quedará configurada cuando una sociedad comprendida en los incisos a y b (véase nota de pie 332 y 333) del primer párrafo del artículo 49, y los fideicomiso previsto en el inciso agregado a continuación del inciso d) de dicho párrafo del citado artículo o un establecimiento contemplado en el inciso b)³³⁵ del primer párrafo del artículo 69 y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quienes con aquellos que realicen transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades."

Los parámetros mencionados, establecen una vinculación económica, como señala ROSA RANDO "vinculación económica" dentro del contexto de la ley LIG, tiene un sentido más amplio que el término "unidad" o "conjunto económico". En efecto, el 3er. párrafo del artículo 14, luego

³³³ b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste.

³³⁴ Las derivadas de fideicomisos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, excepto en los casos de fideicomisos financieros o cuando el fiduciante-beneficiario sea un sujeto comprendido en el título V.

³³⁵ Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

de enumerar a la casa matriz, otra sucursal o filial de una empresa extranjera radicada en el país, con quienes esta última puede formar una unidad económica, alude a los terceros económicamente vinculados a aquella, debiendo así inferirse que la vinculación económica puede darse aun sin existir un nexo jurídico de subordinación orgánica. En consecuencia, tratándose de una expresión caracterizada por su vaguedad conceptual, la prueba idónea para desvirtuar la presunción "*iuris*" debe ser la que permite demostrar cuál será la causa que origina la diferencia de precios verificada, toda vez que a falta de ella opera con todo rigor la presunción legal³³⁶.

Asimismo, se entiende que hay vinculación cuando se verifique -entre otros-, alguno de los supuestos que se detallan en el anexo III de la Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) N° 1122/2001 que son:

- a) Un sujeto posea la totalidad o parte mayoritaria del capital de otro.
- b) Dos o más sujetos tengan alternativamente:
 1. Un sujeto en común como poseedor total o mayoritario de sus capitales.
 2. Un sujeto en común que posea participación total o mayoritaria en el capital de uno o más sujetos e influencia significativa en uno o más de los otros sujetos.
 3. Un sujeto en común que posea influencia significativa sobre ellos simultáneamente.

³³⁶ ROSA RANDO, Viviana, "Fiscalidad Internacional: Los Precios de Transferencia", Instituto de Estudios de la Finanzas Públicas Argentinas (IEFPA), Pág.23.

- c) Un sujeto posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en la asamblea de accionistas o socios de otro.
- d) Dos o más sujetos posean directores, funcionarios o administradores comunes.
- e) Un sujeto goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compraventa de bienes, servicios o derechos, por parte de otro.
- f) Un sujeto provea a otro la propiedad tecnológica o conocimiento técnico que constituya la base de sus actividades, sobre las cuales este último conduce sus negocios.
- g) Un sujeto participe con otro en asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, entre otros, condominios, uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresarial, agrupamientos no societarios o de cualquier otro tipo, a través de los cuales ejerza influencia significativa en la determinación de los precios.
- h) Un sujeto acuerde con otro cláusulas contractuales que asumen el carácter de preferenciales en relación con las otorgadas a terceros en similares circunstancias, tales como descuentos por volúmenes negociados, financiación de las operaciones o entrega en consignación, entre otras.
- i) Un sujeto participe significativamente en la fijación de las políticas empresariales, entre otras, el aprovisionamiento de materias primas, la producción y/o la comercialización, de otro.
- j) Un sujeto desarrolle una actividad de importancia sólo con relación a otro, o su existencia se justifique únicamente en relación con otro, verificándose situaciones tales como relaciones de único proveedor o único cliente, entre otras.

- k) Un sujeto provea en forma sustancial los fondos requeridos para el desarrollo de las actividades comerciales de otro, entre otras formas, mediante la concesión de préstamos o del otorgamiento de garantías de cualquier tipo, en los casos de financiación provista por un tercero.
- l) Un sujeto se haga cargo de las pérdidas o gastos de otro.
- m) Los directores, funcionarios, administradores de un sujeto reciban instrucciones o actúen en interés de otro.
- n) Existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a un sujeto cuya participación en el capital social sea minoritaria

Además, referente a transacciones realizadas por residentes en Argentina o por sus establecimientos permanentes ubicados en el exterior, con personas u otro tipo de entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en el extranjero con las que los primeros estén vinculados se entenderá que constituyen sociedades controladas constituidas en el exterior, aquellas en las cuales personas de existencia visible o ideal residentes en el país o, en su caso, sucesiones indivisas que revistan la misma condición, sean propietarias, directa o indirectamente, de más del 50% de su capital o cuenten, directa o indirectamente, con la cantidad de votos necesarios para prevalecer en las asambleas de accionistas o reuniones de socios. A esos efectos se tomará también en consideración lo previsto en el artículo incorporado a continuación del artículo 15 LIG, visto anteriormente.

Una mención aparte merecen las operaciones llevadas a cabo con sujetos –sean éstos personas físicas o jurídicas- domiciliados, constituidos o radicados en países de baja o nula tributación, en cuyo caso la ley no las considera como efectuadas entre partes independientes. En consecuencia, a efectos de validar los precios

utilizados en las operaciones internacionales, corresponde aplicar las disposiciones establecidas en el artículo 15 de la ley.³³⁷

Por otra parte, se ha de tener en cuenta los parámetros establecidos de vinculación por el Art. 9.1 de los CDI entre España y Argentina, en los que se establece que son empresas asociadas cuando a) Una empresa de un Estado Contratante participe, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado Contratante, o b) unas mismas personas participen, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado Contratante y de una empresa del otro Estado Contratante y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras unidas por condiciones, aceptadas o impuestas, que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que por una de las empresas habrían sido obtenidos de no existir estas condiciones, pero que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

En este sentido el Art. 9 del CDI entre España y Argentina pretende que la tributación de los beneficios de las empresas sea por un valor real en el estado de residencia, no por unos precios de transferencia discordes al valor de mercado.

4. Importación y Exportación

Las importaciones y exportaciones en el ordenamiento jurídico argentino son evaluadas por el precio normal de mercado, en los casos que estos no sean valorados como tal, independientemente de si se trata de transacciones vinculadas o no regirán sobre ellas los parámetros establecidos en el Art. 15 de la LIG por el que se regulan

³³⁷ KUMOR, Daniela “Precios de Transferencia”, 2010, Cit.

los precios de transferencia en Argentina, y por ende deberán ser valoradas por el principio de libre competencia.

Las transacciones de importación y exportación se encuentran reguladas en el Art. 8 de la LIG el cual establece que las fuentes de las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero. Por otra parte, las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República Argentina son de fuente extranjera.

Cuando las operaciones de importación y exportación sean realizadas con personas o entidades vinculadas y sus precios y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, las mismas deberán ajustarse de conformidad a lo previsto por el artículo 15 de la presente ley.

Asimismo, la ganancia neta de estas transacciones se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.

Por otra parte, en los casos en que se trate de operaciones de importación o exportación de bienes a cuyo respecto pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, corresponderá, salvo prueba en contrario, utilizar dichos precios a los fines de la determinación de la ganancia neta de fuente argentina.

No obstante lo anterior, cuando se trate de operaciones distintas a las indicadas en el párrafo anterior, celebradas entre partes independientes, el contribuyente -exportador o importador- deberá suministrar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la información que la misma disponga a efectos de establecer que los precios declarados se ajustan razonablemente a los de mercado, incluidas la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que dicho organismo considere necesarios para la fiscalización de dichas operaciones, siempre que el monto anual de las exportaciones y/o importaciones realizadas por cada responsable supere la suma que con carácter general fijará el Poder Ejecutivo nacional.

Por el contrario, cuando se trate de operaciones de importación y exportación celebradas entre sujetos independientes, cuyo monto anual en forma conjunta supere la suma de \$ 1.000.000.-, que no cuenten con precios internacionales de público conocimiento ³³⁸, los contribuyentes deberán suministrar al Fisco la información relativa a los costos, márgenes de utilidad y demás datos requeridos por la R.G. (AFIP) 1.122/01 ³³⁹, ³⁴⁰.

5. Operaciones vinculadas

Las operaciones vinculadas en la República de Argentina están reguladas en el ámbito fiscal por las normas de precios de transferencia. Estas operaciones son aquellas realizadas entre partes vinculadas. Las partes o sociedades vinculadas se refieren a las ya tratadas en el apartado anterior, es decir entre partes que no son independientes.

Las operaciones vinculadas deben tener el tratamiento como si de operaciones independientes se tratara, siendo efectuadas según el principio de libre competencia.

³³⁸ Decreto Nro. 1344/98, art. 10.

³³⁹ B.O. 31/10/2001 y R.G. (AFIP) 1.918 (B.O. 3/8/2005).

³⁴⁰ KUMOR, DANIELA “Precios de Transferencia”, Cit.

6. Principio de Libre Competencia

El principio de libre competencia o "*arm's length principle*" en la Republica Argentina, sigue en su propio contexto lo establecido por las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE, estableciendo un valor de las transacciones vinculadas por el precio normal como si de transacciones entre partes independientes se tratara.

Como se ha comentado anteriormente, la regulación de los precios de transferencia se encuentra en la LIG, ésta establece en su artículo 14 que todas las transacciones entre partes vinculadas (especificadas en el apartado sobre sociedades vinculadas) serán efectuadas como entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes, excepto en los casos previstos en las retribuciones por la explotación de marcas y patentes pertenecientes a sujetos del exterior³⁴¹. Cuando tales prestaciones y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre entes independientes, las mismas serán ajustadas conforme a las previsiones del artículo 15, el cual se analizará posteriormente.

Asimismo, tanto el artículo 129 y 130 de la LIG hacen mención sobre el principio de libre competencia. El Art. 129 establece que las transacciones realizadas entre un establecimiento permanente el titular del país y su establecimiento estable en el exterior, o por este último con otros establecimientos estables del mismo titular, instalados en terceros países, o con personas u otro tipo de entidades vinculadas, domiciliadas, constituidas o ubicadas en el país o en el extranjero se considerarán efectuados entre partes independientes, entendiéndose que aquellas transacciones dan lugar a contraprestaciones que deben ajustarse a las que hubieran convenido terceros que, revistiendo el carácter indicado, llevan a cabo entre sí iguales o similares

³⁴¹ En los montos que excedan los límites que al respecto fije la reglamentación.

transacciones en las mismas o similares condiciones. Por otra parte, el Art. 130 recoge que las transacciones realizadas por residentes en el país o por sus establecimientos estables instalados en el exterior, con personas u otro tipo de entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en el extranjero con las que los primeros estén vinculados, se considerarán a todos los efectos como celebradas entre partes independientes, cuando sus contraprestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes.

Por ende, la regulación sigue las Directrices de la OCDE sobre el principio de plena competencia, tratando a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas separadas en lugar de como partes inseparables de una sola empresa unificada.³⁴²

Cuando no se aplica el principio de libre competencia hay una alteración de los precios y como de acuerdo con KUMOR “la alteración de los precios pactados en operaciones internacionales realizadas entre empresas vinculadas entre sí, genera una erosión de la base imponible sobre la que se determina el impuesto a la renta. Supongamos el caso de una sociedad legalmente constituida en la Argentina, filial de una empresa ubicada en Francia, que adquiere de sus compañías relacionadas del exterior insumos que utiliza para la producción de los bienes que posteriormente comercializa con otras compañías pertenecientes al grupo económico, ubicadas en el exterior. Como se desprende de este caso, las operaciones intercompany llevadas a cabo son de dos tipos, por un lado la importación de insumos y por el otro la exportación de productos terminados.

Si al adquirir sus insumos el sujeto local pacta un precio mayor al que hubieran negociado partes independientes entre sí, estará generando un incremento en sus costos, que derivará en una disminución de la renta gravada y, correlativamente la obtención de un precio en exceso

³⁴² Pár. 1.5 Directrices de 1995.

por parte del proveedor del exterior³⁴³. Por su parte, si al fijar los precios de exportación determina un precio que no se adecua al que hubieran negociado sujetos sin relación alguna, es decir por debajo de los precios normales de mercado, también estará generando una disminución de la base imponible, a través del menor importe de ventas que obtiene.

De esta forma, se hace evidente cómo, a través de la alteración de los precios, las partes pueden no sólo atenuar la incidencia del tributo, sino también drenar dividendos al exterior previo al pago del impuesto.

De ahí que uno de los objetivos del control de los precios de transferencia finca en la preservación de los ingresos públicos. En otras palabras, lo que se pretende es que los sujetos jurídicos que pertenecen a conjuntos económicos pacten sus operaciones intercompany tal como las hubieran negociado y pactado las partes si fueran completamente independientes entre sí.³⁴⁴

6.1 Métodos de valoración

Los métodos de valoración utilizados para establecer el principio de libre competencia entre partes vinculadas serán aquellos métodos que resulten más apropiados de acuerdo con el tipo de transacción realizada.

Como método más apropiado se entenderá aquel que mejor se adapte o refleje la realidad económica de la transacción, es decir aquel método que mejor compatibilice con la estructura empresarial y comercial, cuente con la mejor calidad y cantidad de información disponible para su adecuada justificación y aplicación, aquel que contemple el más adecuado grado de comparabilidad de las transacciones vinculadas y no vinculadas, y de las empresas involucradas en dicha comparación o el

³⁴³ Ese precio en exceso recibido por el proveedor del exterior genera un incremento en la base imponible del impuesto sobre la renta de ese sujeto, que no será objeto de análisis aquí.

³⁴⁴ Kumor, Daniela “Precios de Transferencia” Cit., 2010, (en prensa).

método que requiera el menor nivel de ajustes a los efectos de eliminar las diferencias existentes entre los hechos y situaciones comparados.³⁴⁵.

La valoración de las transacciones vinculadas se efectuarán por los métodos establecidos en la LIG en su Art.15 que son (1) el método de precios comparables entre partes independientes, (2) el método de precios de reventa fijados entre partes independientes, (3) el método de costo más beneficios, (4) el método de división de ganancias y (5) el método de margen neto de la transacción y (6) otros métodos que, con idénticos fines, establezca la reglamentación. Los mencionados métodos siguen los parámetros establecidos por las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE.

Como señala KUMOR.³⁴⁶, la selección del método a utilizar no depende de la voluntad del contribuyente sino, por el contrario, de una serie de factores que sin ninguna duda condicionan el procedimiento a seguir para verificar los precios fijados. Debe destacarse que en determinadas transacciones (puede mencionarse entre otras, aquellas actividades que son casi exclusivas en cuanto a los procesos e insumos de producción que aplican, a la especificidad del servicio prestado, etc.), por las características del negocio, por el tipo de actividad o por el tipo de transacción, resulta difícil en los hechos reunir la información necesaria, con el grado de calidad y cantidad requeridos a los efectos de que resulte confiable el análisis.

Los parámetros de aplicación de cada método se encuentran regulados en el Decreto Reglamentario N° 1344/1998 de 19 de Noviembre de 1998 del Impuesto a las Ganancias, modificado por decreto 1037/2000³⁴⁷ de seis de noviembre de 2000. Anteriormente, a la

³⁴⁵ Art.11 de RG AFIP 1122.

³⁴⁶ Kumor, Daniela “Precios de Transferencia” cit., 2010.

³⁴⁷ Boletín AFIP N° 41, Diciembre de 2000, página 1926.

reforma de la Ley 20.628 por Ley N° 25239/1999 los métodos de ajuste se encontraban redactados en el Artículo 15.

1. El método del precio comparable entre partes independientes (método del precio libre comparable) es método por el que se valora el valor de las transacciones o precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables. Este método es el más similar al basado en el principio de libre competencia. Es decir, se basa en la comparación de la similitud de las transacciones o mercancía, para poder aplicar éste método es necesario que no hayan grandes diferencias con el factor comparable.

Este método no se podrá aplicar cuando los productos no sean análogos por naturaleza, calidad y, además, cuando los mercados no sean comparables por sus características o por su volumen, cuando existan notorias diferencias en el volumen de las transacciones, cuando las condiciones financieras y monetarias no sean susceptibles de ser ajustadas y en el supuesto de que los bienes intangibles objeto de la transacción no sean iguales o similares.³⁴⁸

2. El método de precio de reventa fijados entre partes independientes, éste método se aplica, para obtener el precio de mercado, multiplicando el precio de reventa en transacciones entre partes vinculadas por el resultado de disminuir de la unidad el porcentaje de ganancia bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables, se lo considerará como precio de adquisición. El mencionado porcentaje de ganancia bruta resultará de relacionar la ganancia bruta con las ventas netas.

³⁴⁸ Séptimo artículo incorporado a continuación del 21 del Decreto Reglamentario de la LIG.

3. El método de Costo más beneficios (método del coste incrementado) es el que resulta de multiplicar el costo de los bienes, servicios u otras transacciones por el resultado de adicionar a la unidad el porcentaje de ganancia bruta aplicado con o entre partes independientes en transacciones comparables, determinándose dicho porcentaje relacionando la utilidad bruta con el costo de ventas.
4. El método de división de ganancias (método de reparto de beneficios) es aquel que resulte de aplicar, para la asignación de las ganancias obtenidas entre partes vinculadas, la proporción en que hubieran sido asignadas entre partes independientes, de acuerdo con el siguiente procedimiento:
 1. Se determinará una ganancia global mediante la suma de las ganancias asignadas a cada parte vinculada involucrada en la o las transacciones.
 2. Dicha ganancia global se asignará a cada una de las partes vinculadas en la proporción que resulte de considerar los activos, costos y gastos de cada una de ellas, con relación a las transacciones que hubieran realizado entre las mismas.
5. El método del Margen neto de la transacción, se valora por al margen de ganancia aplicable a las transacciones entre partes vinculadas que se determine para ganancias obtenidas por alguna de ellas en transacciones no controladas comparables, o en transacciones comparables entre partes independientes. A los fines de establecer dicho margen, podrán considerarse factores de rentabilidad tales como retornos sobre activos, ventas, costos, gastos o flujos monetarios.
6. Otros métodos

Los métodos previstos por el ordenamiento argentino siguen las Directrices de la OCDE, estableciendo los métodos tradicionales (los

tres primeros comentados), seguido por los otros métodos que también podemos encontrar en las Directrices.

Para la aplicación de los métodos de valoración se deberá utilizar transacciones comparables, es decir aquellas transacciones entre las que no existan diferencias que afecten el precio margen de ganancias o el monto de la contraprestación a que se refieren los métodos establecidos en dicho artículo y cuando, en su caso, tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes que permitan un grado sustancial de comparabilidad. Para proceder a los ajustes de las diferencias de las transacciones con tal de hacerlas comparable deberán tomarse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la o las transacciones, a partir de la utilización del método que mejor se adapte al caso, considerando, entre otros elementos o circunstancias oportunas³⁴⁹.

Asimismo la, LIG establece un sexto método referente a los métodos proporcionados para valorar las transacciones cuando se trate de exportaciones realizadas a sujetos vinculados, que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, que se considerará como mejor método a fin de determinar la renta de fuente argentina de la exportación el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de la carga de la mercadería -cualquiera sea el medio de transporte-, sin considerar el precio al que hubiera sido pactado con el intermediario internacional³⁵⁰. No obstante, si el precio convenido con el intermediario internacional, fuera mayor al precio de

³⁵⁰ Art.15. pár.6 LIG.

cotización vigente a la fecha mencionada, se tomará el primero de ellos para valorar la operación³⁵¹.

Este último método mencionado sobre los productos de la tierra no será de aplicación cuando el contribuyente demuestre fehacientemente que el sujeto intermediario del exterior reúne, conjuntamente, los siguientes requisitos³⁵²:

a) Tener real presencia en el territorio de residencia, contar allí con un establecimiento comercial donde sus negocios sean administrados y cumplir con los requisitos legales de constitución e inscripción y de presentación de estados contables.

Los activos, riesgos y funciones asumidos por el intermediario internacional deben resultar acordes a los volúmenes de operaciones negociados;

b) Su actividad principal no debe consistir en la obtención de rentas pasivas, ni la intermediación en la comercialización de bienes desde o hacia la República Argentina o con otros miembros del grupo económicamente vinculado, y

c) Sus operaciones de comercio internacional con otros integrantes del mismo grupo económico no podrán superar el treinta por ciento del total anual de las operaciones concertadas por la intermediaria extranjera.

Asimismo, la Administración Federal de Ingresos Públicos, podrá delimitar la aplicación del método que se instrumenta en los párrafos anteriores, cuando considere que hubieren cesado las causas que originaron su introducción.

³⁵¹ Art.15. pár.7 LIG.

³⁵² Art. 15 pár. 8 y siguientes LIG.

También podrá aplicarse dicho método a otras exportaciones de bienes cuando la naturaleza y características de las operaciones internacionales así lo justifiquen.

No obstante, la extensión del citado método a otras operaciones internacionales sólo resultará procedente cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos hubiere comprobado en forma fehaciente que las operaciones entre sujetos vinculados se realizaron a través de un intermediario internacional que, no siendo el destinatario de las mercaderías, no reúne conjuntamente los requisitos detallados anteriormente.

6.1.1 Rango de Precios

Las Directrices de la OCDE establecen que es posible, en algunos casos, concretar el principio de plena competencia hasta determinar una cifra única (por ejemplo, un precio o un margen) que constituirá la referencia más fiable para establecer si una operación responde a las condiciones de plena competencia.

En la medida en que los precios de transferencia no constituyen una ciencia exacta, habrá muchas ocasiones donde la aplicación del método o métodos más apropiados conduzcan a un rango de cifras en el que cualquiera sería, relativamente, igual de fiable. En estos casos, las diferencias entre las cifras incluidas en el rango pueden originarse en que, en general, la aplicación del principio de plena competencia permite sólo una aproximación a las condiciones que hubieran sido establecidas entre empresas independientes. Es posible también que las diferencias en los puntos del rango reflejen que empresas independientes involucradas en operaciones comparables en circunstancias comparables quizá no establezcan exactamente el mismo precio para la operación. No obstante, en algunos casos, no todas las

operaciones comparables examinadas tendrán el mismo grado de comparabilidad³⁵³.

En la legislación argentina se recoge en el artículo quinto incorporado a continuación del Art. 21 del Decreto Reglamentario de la LIG que cuando por aplicación de alguno de los métodos a que se refiere el quinto párrafo del Artículo 15 de la LIG, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, y su reglamentación, se determinen dos o más transacciones comparables, se deberán determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad³⁵⁴.

Si el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad fijado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados entre partes independientes³⁵⁵.

En su defecto, se considerará que el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad que hubieran utilizado partes independientes, es el que corresponde a la mediana disminuida en un 5% -para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o el margen de la utilidad obtenida sea menor al valor correspondiente al primer cuartil-, o la mediana incrementada en un 5% -para el caso en que el precio o monto de la contraprestación pactados o margen de utilidad obtenida sea mayor al valor correspondiente al tercer cuartil.³⁵⁶

³⁵³ Pár. 1.45 Directrices de la OCDE.

³⁵⁴ Pár. 1 del Quinto artículo incorporado a continuación del 21 del Decreto Reglamentario de la LIG.

³⁵⁵ Pár. 2 del Quinto artículo incorporado a continuación del 21 del Decreto Reglamentario de la LIG.

³⁵⁶ Pár. 3 del Quinto artículo incorporado a continuación del 21 del Decreto Reglamentario de la LIG.

Sin perjuicio de ello, cuando el primer cuartil fuere superior al valor de la mediana disminuida en un 5%, este último valor sustituirá al del primer cuartil y cuando el tercer cuartil fuere inferior a la mediana incrementada en un 5%, el valor que resulte en consecuencia reemplazará al del tercer cuartil.³⁵⁷

A tal fin, el procedimiento de determinación de la mediana y del rango intercuartil será el siguiente³⁵⁸:

1. Se deben ordenar los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad en forma ascendente de acuerdo con su valor.

2. A cada uno de los precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad se le asignará un número de orden entero secuencial, iniciando en la unidad y terminando con el número total de elementos que integran la muestra.

3. El número de orden del precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente a la mediana se obtendrá adicionando la unidad al número total de elementos que integran la muestra de precios, montos de las contraprestaciones o márgenes de utilidad, y a dicho resultado se lo dividirá por dos.

4. El valor de la mediana se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial del resultado obtenido en el punto anterior.

Cuando el resultado obtenido en el punto 3. sea un número formado por entero y decimales, el valor de la mediana se determinará de la siguiente manera:

³⁵⁷ Pár. 4 del Quinto artículo incorporado a continuación del 21 del Decreto Reglamentario de la LIG.

³⁵⁸ Anexo V de AFIP 1122.

4.1. Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 3. y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando su valor.

4.2. El resultado obtenido en el punto 4.1. se multiplicará por los decimales del resultado obtenido en el punto 3. y se le adicionará el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 3.

5. La posición del primer cuartil se obtendrá, sumando la unidad al número de orden correspondiente a la mediana obtenido en el punto 3, y dividiendo el resultado por dos.

6. El primer cuartil del rango se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad correspondiente al número entero secuencial obtenido en el punto 5.

Cuando el resultado obtenido en el punto 5 sea un número formado por entero y decimales, el primer cuartil del rango se determinará de la siguiente manera:

6.1. Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 5., y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando su valor.

6.2. El resultado obtenido se multiplicará por los decimales del resultado obtenido en el punto 5., y se le adicionará el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 5.

7. La posición del tercer cuartil se obtendrá de restar la unidad al número de orden correspondiente a la mediana, a que hace referencia el punto 3., adicionando al resultado el número de orden correspondiente al primer cuartil, obtenido en el punto 5.

8. El tercer cuartil del rango se determinará ubicando el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, correspondiente al número entero secuencial obtenido en el punto 7.

Cuando el resultado obtenido en el punto 7 sea un número formado por entero y decimales, el tercer cuartil del rango se determinará de la siguiente manera:

8.1. Se obtendrá la diferencia, en valores absolutos, entre el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 7. y el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad inmediato superior, considerando su valor.

El resultado obtenido se multiplicará por los decimales del resultado obtenido en el punto 7., y se le adicionará el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad, cuyo número de orden corresponda al número entero del resultado obtenido en el punto 7.

Cuando el resultado del cálculo del rango intercuartil recae bajo los parámetros³⁵⁹ del principio de libre competencia en el precio, monto o margen no corresponderá realizar ningún ajuste.

6.2 Ajustes Correspondientes y Procedimientos Amistoso

Cuando se aplican los métodos de valoración en transacciones que no han sido efectuadas por el principio de libre competencia, se deberá

³⁵⁹ Se considera que un rango normal de precios o beneficios resulta aplicable cuando el desvío que surja de la comparación del valor medio de los mismos no sea superior al 5%.

proceder a los ajustes correspondientes, con tal de hacer el ajuste de la deuda tributaria de las partes vinculadas.

Los ajustes, como se analizó en el capítulo general de precios de transferencia, pueden ser primarios, ajuste correlativo o secundario. En el ordenamiento Argentino no se hace mención a estos ajustes, por ende, en las transacciones internacionales será de aplicación lo redactado en el Art. 9.2 de los CDI entre España y Argentina.

En este sentido el Art. 9 del CDI entre España y Argentina pretende que la tributación de los beneficios de las empresas sea por un valor real en el estado de residencia, no por unos precios de transferencia discordes al valor de mercado.

Asimismo, tampoco se encuentra regulado o mencionado el procedimiento amistoso en la legislación argentina, por tanto igual que en la aplicación de los ajustes correspondientes, se seguirán los procedimientos establecidos por el Art. 25 del CDI entre España y Argentina, siempre y cuando se den los requisitos necesarios para la aplicación de éste.

6.3 Acuerdos Previos de Valoración

Los acuerdos previos de valoración es una herramienta muy útil para la determinación por adelantado de las operaciones vinculadas. Estos acuerdos que pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales, dependiendo del número de administraciones tributarias y sociedades que participen en el acuerdo, ofrecen una herramienta tanto al obligado tributario como a la administración competente para pactar el valor o precio de las transacciones efectuadas en un periodo de tiempo por adelantado.

Pero en el ordenamiento argentino, es una herramienta que aún no se contempla y por tanto no se puede hacer uso de ella. En cierta forma,

como señala Messineo³⁶⁰ en línea con otros autores, en lo que hace a un acuerdo de precios unilateral podría recurrirse al método de la consulta vinculante, la cual no se cree que pueda ser viable en la práctica. Por tanto, si se pretende otorgar la posibilidad de utilizar este mecanismo jurídico en materia de precios de transferencia deberá emitirse legislación específica.

6.4 Análisis de Comparabilidad

El análisis de comparabilidad es aquel que se utiliza para comparar el valor una operación vinculada con otras transacciones no vinculadas, con el propósito de evaluar si la transacción se ha realizado bajo el principio de libre competencia.

Asimismo, conforme al segundo artículo incorporado después del Art. 21 del Decreto Reglamentario de la LIG, para que dos o más transacciones sean comparables no deberán existir diferencias que afecten el precio, el margen de ganancias o el monto de la contraprestación a que se refieren los métodos establecidos en dicho artículo y cuando, en su caso, tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes que permitan un grado sustancial de comparabilidad³⁶¹. Las modificaciones efectuadas en el reglamento de la LIG establecen unas pautas del análisis de comparabilidad más acorde con las Directrices de la OCDE, ofreciendo en la legislación argentina unas líneas más claras de los conceptos comparables.

Para el análisis de comparabilidad se deben tener en cuenta las diferencias materiales entre las operaciones o entre las empresas

³⁶⁰ MESSINEO, Alejandro, E. “Precios de Transferencia en las Normas de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)” en “Impuestos sobre el Comercio Internacional”, , cit. 2008, Pág. 667.

³⁶¹ Segundo artículo incorporado a continuación del 21 del Decreto Reglamentario de la LIG introducido por el Decreto N° 10372000.

comparadas a la hora de efectuar la comparación³⁶², por ende deben tomarse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica³⁶³ de la o las transacciones, a partir de la utilización del método que mejor se adapte al caso, considerando, entre otros elementos o circunstancias.³⁶⁴

Cuando se realiza un análisis de comparabilidad los factores es imprescindible la realización de un análisis funcional³⁶⁵ a tener en cuenta entre las transacciones para determinar la comparabilidad son las características de las transacciones³⁶⁶, las funciones o actividades³⁶⁷,

³⁶² Pár. 1.17 de las Directrices de la OCDE.

³⁶³ Como señala MESSINEO la introducción de un principio muy subyacente en toda la legislación e interpretación tributaria argentina que es el de la realidad económica, que si bien es un pilar fundamental para la determinación.

exacta de la justa tributación, muchas veces ha sido extendido interminablemente para terminar aplicando una normativa a situaciones que no son las que las partes han elegido.

³⁶⁴ Segundo inciso del Segundo artículo incorporado a continuación del 21 del Decreto Reglamentario de la LIG introducido por el Decreto N° 1037/2000.

³⁶⁵ El análisis funcional pretende identificar y comparar actividades y responsabilidades, significativas desde un punto de vista económico, que son o van a ser asumidas por la empresa independiente y por la asociada.

³⁶⁶ Incluyendo:

1. En el caso de transacciones financieras, elementos tales como el monto del capital o préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, capacidad efectiva de repago, tasa de interés, monto de las comisiones, cargos de orden administrativo y cualquier otro pago o cargo, acreditación o, en su caso, débito que se realice o practique en virtud de las mismas.
2. En prestaciones de servicios, elementos tales como su naturaleza y la necesidad de su prestación para el tomador del o los servicios, así como también si éstos involucran o no información concerniente a experiencias industriales, comerciales o científicas, asistencia técnica o, en su caso, la transferencia o la cesión de intangibles.
3. En transacciones que impliquen la venta o pagos por el uso o la cesión de uso de bienes tangibles, se deberá atender a las características físicas del bien, su relación con la actividad del adquirente o locatario, su calidad, confiabilidad, disponibilidad y, entre otros, volumen de la oferta.
4. En el supuesto de la explotación o transferencia de intangibles, elementos tales como la forma asignada a la transacción (venta, cesión del uso o derecho a uso) su exclusividad, sus restricciones o limitaciones espaciales, singularidad del bien (patentes, fórmulas, procesos, diseños, modelos, derechos de autor, marcas o activos similares, métodos, programas, procedimientos, sistemas, estudios u otros tipos de transferencia de tecnología), duración del contrato o acuerdo, grado de protección y capacidad potencial de generar ganancias (valor de las ganancias futuras).

los términos contractuales³⁶⁸ y las circunstancias económicas³⁶⁹. En la legislación argentina como se observa sólo establece cuatro factores de para determinar la comparabilidad, a diferencia de las Directrices de la OCDE que establece cinco, incluyendo estrategias de negocios. Pero aunque el ordenamiento argentino no establezca implícitamente el factor de estrategias de negocios en el ámbito de circunstancias económicas, incluye entre otras ubicación geográfica, dimensión y tipo de los mercados, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia, por ende será un factor que se deberá tener en cuenta.

6.4.1 Análisis Funcional

Para eliminar las diferencias resultantes de los criterios de comparabilidad mencionados anteriormente del análisis funcional, se debe estudiar en las operaciones comparables los factores de plazo de pago; cantidades negociadas; propaganda y publicidad; costo de intermediación, acondicionamiento, flete y seguro; naturaleza física y de contenido y diferencias de fecha de celebración de las transacciones. Estos factores pueden distorsionar la el grado de comparabilidad de las transacciones, por tanto cada factor deberá tratarse de la siguiente forma:³⁷⁰

a) Plazo de pago: en este caso, la diferencia de los plazos de pago será ajustada considerando el valor de los intereses correspondientes a los

³⁶⁷ Las funciones o actividades, tales como diseño, fabricación, armado, investigación y desarrollo, compra, distribución, comercialización, publicidad, transportes, financiación, control gerencial y servicios de posventa, incluyendo los activos utilizados (uso de intangibles, ubicación, etc.) y riesgos asumidos en las transacciones (riesgos comerciales, como fluctuaciones en el costo de los insumos; riesgos financieros, como variaciones en el tipo de cambio o tasa de interés), de cada una de las partes involucradas en la operación.

³⁶⁸ Los términos contractuales que puedan llegar a influir en el precio o en el margen involucrado, tales como forma de redistribución, condiciones de pago, compromisos asumidos respecto de los volúmenes de productos comprados o vendidos, duración del contrato, garantías, existencia de transacciones colaterales.

³⁶⁹ Las circunstancias económicas (entre otras, ubicación geográfica, dimensión y tipo de los mercados, niveles de oferta y demanda, alcance de la competencia).

³⁷⁰ Tercer artículo incorporado a continuación del 21 del Decreto ReglamentarNº 1037/2000.

plazos concedidos para el pago de las obligaciones, con base en la tasa utilizada por el proveedor, comisiones, gastos administrativos y todo otro tipo de monto incluido en la financiación.

b) Cantidades negociadas: el ajuste deberá ser efectuado sobre la base de la documentación de la empresa vendedora u otra empresa independiente, de la que surja la utilización de descuentos o bonificaciones por cantidad.

c) Propaganda y publicidad: cuando el precio de los bienes, servicios o derechos adquiridos a un sujeto vinculado del exterior, involucre el cargo por promoción, propaganda o publicidad, el precio podrá exceder al del otro sujeto que no asuma dicho gasto, hasta el monto pagado, por unidad de producto y por este concepto.

A efectos de lo expuesto precedentemente, en el caso de publicidad y propaganda, se procederá según sea la finalidad de la promoción: (1) Si lo es del nombre o de la marca de la empresa: los gastos deberán ser prorrateados entre todos los bienes, servicios o derechos vendidos en el territorio de la Nación, en función de las cantidades y respectivos valores de los bienes, servicios o derechos y (2) Si lo es de un producto: el prorrateo deberá realizarse en función de las cantidades de éste.

d) Costo de intermediación: cuando se utilicen datos de una empresa que soporte gastos de intermediación en la compra de bienes, servicios o derechos y cuyo precio fuera parámetro de comparación con una empresa vinculada no sujeta al referido cargo, el precio del bien, servicio o derecho de esta última podrá exceder al de la primera, hasta el monto correspondiente a ese cargo.

e) Acondicionamiento, flete y seguro: a los fines de la comparación, los precios de los bienes o servicios deberán ajustarse en función de las diferencias de costos de los materiales utilizados en el

acondicionamiento de cada uno, del flete y seguro que inciden en cada caso.

f) Naturaleza física y de contenido: en el caso de bienes, servicios o derechos comparables, los precios deberán ser ajustados en función de los costos relativos a la producción del bien, la ejecución del servicio o de los costos referidos a la generación del derecho.

g) Diferencias de fecha de celebración de las transacciones: los precios de las transacciones comparables deberán ser ajustados por eventuales variaciones en los tipos de cambio y en el índice de precios al por mayor nivel general, ocurridos entre las fechas de celebración de ambas transacciones.

Asimismo, cuando no resulte de aplicación el método establecido en el sexto párrafo del Art. 15, deberán considerarse las variaciones accidentales en los precios de los "commodities", comprobados mediante la presentación de cotizaciones de bolsa o de mercados de valores producidas durante el o los períodos bajo análisis.

Por otra parte, como reseña Messineo un factor que no se debe olvidar en la Republica Argentina atravesó, a partir de los hechos acaecidos en diciembre de 2001 conocidos como el "corralito", por una situación absolutamente extraordinaria que ha llevado al decaimiento de sus precios, de sus consumos y demandas y ha generado grandes pérdidas en las compañías llegando inclusive a suspenderse la causa de disolución de sociedades para el supuesto de pérdida de capital en virtud de la gran cantidad de compañías que de 10 contrario tendrán que someterse a un proceso de disolución. Es por eso que debe considerarse este extraordinario evento como fue la devaluación dentro de los supuestos de circunstancias económicas particulares que ha marcado por varios años un hito en la determinación de los precios de transferencia y, por ende, esto genera un ajuste fundamental para

poder comparar con situaciones similares en otros países de estabilidad económica.³⁷¹

7. Documentación

La documentación es un factor clave para la Administración tributaria en las inspecciones sobre los precios de transferencia, asimismo las obligaciones establecidas en la normativa sobre documentación ayuda al contribuyente a identificar la documentación que resulta más útil para demostrar que sus operaciones vinculadas cumplen con el principio de plena competencia y, así, resolver cuestiones sobre precios de transferencia y facilitar las inspecciones tributarias³⁷².

La AFIP, entidad autárquica en el ámbito del Ministerios de Economía y Obras y Servicios Públicos con el objeto de realizar un control periódico de las transacciones entre sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país vinculados con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, deberá requerir la presentación de declaraciones juradas semestrales especiales que contengan los datos que considere necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos, sin perjuicio de la realización, en su caso, de inspecciones simultáneas con las autoridades tributarias designadas por los estados con los que se haya suscrito un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscos³⁷³. Además de la declaración jurada por el primer semestre de cada ejercicio que se circunscriba a informar sobre las transacciones (montos y cantidades) realizadas con empresas vinculadas, la AFIP podrá requerir a los sujetos indicados en el mismo, una declaración jurada

³⁷¹ MESSINEO, Alejandro, E. “Precios de Transferencia en” en “Impuestos sobre el Comercio Internacional”, cit, .2008, Pág. 653.

³⁷² Véase pár. 5.1 de las Directrices de la OCDE.

³⁷³ Art. 15.11 LIG.

complementaria anual con el detalle que estime adecuado a los efectos de analizar la incidencia en los resultados de las transacciones realizadas por los sujetos antes indicados con empresas vinculadas³⁷⁴.

En la documentación por el obligado tributario deberá incluir como mínimo la información detallada en el anexo IV del RG AFIP 1122, en la que establece que con relación al sujeto residente en el país la documentación deberá detallar los sus datos identificativos y sus funciones o actividades³⁷⁵, activos utilizados, riesgos asumidos, y estructura organizativa del negocio.

Por otra parte, respecto de las personas vinculadas del exterior³⁷⁶ y de los sujetos no vinculados localizados en países de baja o nula imposición se deberá detallar el apellido y nombres, denominación o razón social, código de identificación tributaria, domicilio fiscal y país de residencia y la documentación de la que surja el carácter de la vinculación aludida -en caso de existir esta última-. La información antedicha procederá aún cuando no se hayan realizado operaciones con los mencionados sujetos.

Las partes vinculadas deberán presentar el primer semestre de cada ejercicio fiscal un formulario de declaración jurada (F. 742), y todo el ejercicio fiscal deberán presentar un formulario de declaración jurada complementaria anual (F. 743), estos formularios deberán contar con la firma del contribuyente o responsable y de contador público independiente, debiendo esta última estar autenticada por el consejo

³⁷⁴ Cuarto artículo incorporado a continuación del 21 del Decreto Reglamentario de la LIG.

³⁷⁵ Tales como producción, investigación, desarrollo, comercialización, venta, distribución, fletamento, inventario, instalación, servicios posventa, administración, contaduría, legal, personal, informática, financiera, etc.

³⁷⁶ Personas vinculadas del exterior de conformidad a lo dispuesto por el primer artículo agregado a continuación del artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, según texto ordenado en 1997 y sus modificaciones.

profesional o, en su caso, colegio o entidad en la que se encuentre matriculado.³⁷⁷

La declaración jurada a presentar debe ir acompañada con la documentación o masterfile sobre precios de transferencia, ésta debe incluir información sobre las transacciones realizadas entre el contribuyente y sujetos vinculados del exterior -de conformidad a lo dispuesto por el primer artículo agregado a continuación del artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, según texto ordenado en 1997 y sus modificaciones- y de los sujetos no vinculados localizados en países de baja o nula imposición: su cuantía y la moneda utilizada.

Asimismo, la documentación debe incluir los estados contables del contribuyente -incluso los estados consolidados, de corresponder- del ejercicio económico al que corresponda el período fiscal, como asimismo los de las personas vinculadas del exterior, estos últimos cuando resulte pertinente en función del método de determinación del precio de transferencia utilizado.

También, incluirá los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los sujetos vinculados a él en el exterior (acuerdos de distribución, de ventas, crediticios, de establecimiento de garantías, de licencias, "KnowHow", de uso de marca comercial, sobre atribución de costos, desarrollo e investigación, publicidad, etc.).

La documentación deberá recoger la información sobre la situación financiera del contribuyente, como la información relativa al entorno de la empresa, los cambios previstos, la influencia de estas previsiones en el sector en que opera el contribuyente, la dimensión del mercado, las condiciones de competencia, el marco legal, el progreso técnico y el mercado de divisas. Así como la información relativa a las estrategias comerciales adoptadas por el contribuyente.

³⁷⁷ Véase Art. 6 AFIP 1122.

En los casos de empresas multinacionales o grupos económicos también debe contener la siguiente información:

1. La conformación actualizada del grupo empresarial, con un detalle del rol que desempeña cada una de las empresas.
2. Los socios o integrantes de cada una de las empresas, con indicación del porcentaje que representa su participación en el capital social.
3. El lugar de residencia de cada uno de los socios e integrantes de las empresas del grupo, con excepción de la parte del capital colocado mediante la oferta pública a través de bolsas y mercados de valores.
4. Apellido y nombres del presidente o de quién haya ocupado cargo equivalente en los últimos tres años dentro del grupo económico, con indicación del lugar de su residencia.
5. El lugar de radicación de cada una de las empresas.
6. La descripción del objeto social de cada una de ellas.
7. La descripción de la o las actividades que específicamente desarrollan dichas empresas.
8. La lista de las empresas integrantes del grupo autorizadas a cotizar en bolsas y mercados de valores, con indicación de la denominación de la entidad y el lugar donde fue otorgada dicha autorización.
9. Los contratos sobre transferencia de acciones, aumentos o disminuciones de capital, rescate de acciones, fusión y otros cambios societarios relevantes.

10. Los ajustes en materia de precios de transferencia que hayan practicado o se hubieran efectuado a las empresas del grupo en cualquiera de los últimos tres años; a su vez deberán informar si alguna de ellas se encuentra bajo fiscalización por precios de transferencia a las fechas de vencimiento de los plazos para presentar, respectivamente: la declaración jurada semestral, la declaración jurada complementaria anual y la declaración jurada determinativa anual del impuesto a las ganancias.

Concerniente a las transacciones realizadas la documentación preparada debe incluir la estructura de costos del contribuyente y/o del sujeto vinculado del exterior, así como los métodos utilizados por el contribuyente para la determinación de los precios de transferencia, con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para determinar que el método utilizado es el más apropiado para la transacción o empresa, así como las causas por las cuales han sido desechadas las restantes metodologías de cálculo³⁷⁸.

Referente al análisis de comparabilidad se incluirá toda información sobre transacciones o empresas comparables, con indicación de los conceptos e importes ajustados con la finalidad de eliminar las diferencias, incluyendo los papeles de trabajo donde consten los procedimientos de determinación del rango y el valor resultante de la aplicación de la metodología de cálculo.

Finamente, también se incluirá información de si los sujetos localizados en el extranjero se encuentran alcanzados por regímenes de determinación de precios de transferencia, y en su caso, si se encuentran dirimiendo alguna controversia de índole fiscal sobre la materia ante las autoridades o tribunales competentes. En este

³⁷⁸ En la documentación se incluirá los papeles de trabajo con el detalle de los cálculos efectuados por el contribuyente para ajustar las diferencias resultantes de los criterios de comparabilidad, conforme al método de determinación de los precios de transferencia utilizado.

supuesto, además, deberá indicarse el estado del trámite de la controversia. En el caso de existir resoluciones emitidas por las autoridades competentes o sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberá conservar copia autenticada de las pertinentes resoluciones.

El ordenamiento argentino establece que el obligado tributario debe conservar los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia y de los criterios de comparación utilizados, a efectos de demostrar y justificar la correcta determinación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia consignados en la declaración jurada complementaria anual³⁷⁹.

8. Régimen sancionador de los Precios de Transferencia

El régimen sancionador sobre los precios de transferencia en Argentina se encuentra regulado en la Ley de procedimiento tributario núm. 11683 del 13 de Julio de 1998. El régimen sancionador en este ámbito fue incorporado en la ley mencionada en el 2003 con la Ley 25795³⁸⁰. Anteriormente a ésta norma no había en la legislación Argentina unas normas específicas sobre las sanciones en los aspectos de documentación y declaración jurada sobre los precios de transferencia, sino que se aplicaba las sanciones establecidas para todos los tributos.

Como se ha visto en el apartado de documentación, la documentación presentada a las Autoridades competentes sobre precios de transferencia acompañará una declaración jurada. La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de terceros, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dentro de los plazos

³⁷⁹ Art. 8 RG AFIP 1122.

³⁸⁰ Ley 25795 de 14 de Noviembre de 2003.

establecidos al efecto, será sancionada -sin necesidad de requerimiento previo- con una multa de hasta 5000 pesos, la que se elevará hasta 10000 pesos si se tratare de sociedades, empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país, o de establecimientos organizados en forma de empresas estables –de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior³⁸¹.

El procedimiento de aplicación de esta multa podrá iniciarse, a opción de la AFIP, con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos en el artículo 71 de la Ley 11683. Si dentro del plazo de 15 días a partir de la notificación el infractor pagase voluntariamente la multa y presentase la declaración jurada omitida, los importes establecidos en el Art. 38 de la Ley 11683, se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los 15 días posteriores a la notificación mencionada. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse el sumario a que se refieren los artículos 70 y siguientes, sirviendo como cabeza del mismo la notificación indicada precedentemente³⁸².

En los supuestos en que la obligación de presentar declaraciones juradas se refiera al detalle de las transacciones (excepto en el caso de importación y exportación entre partes independientes) celebradas entre personas físicas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de

³⁸¹ Artículo incorporado a continuación del art. 38 de la Ley 11683.

³⁸² Pár. 2 del art. 38 de la Ley 11683.

entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior³⁸³, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de 10000 pesos la que se elevará a 20000 pesos si se tratare de sociedades, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior. Cuando se trate de transacciones de importación y exportación entre partes independientes tal omisión repercutirá en una sanción de 1500 a 9000 pesos dependiendo de las partes implicadas.³⁸⁴

En los supuestos de incumplimiento a los requerimientos dispuestos por la AFIP a presentar las declaraciones juradas se aplicará otra sanción de 500 a 45.000 pesos, los cuales se incrementará de dos a 10 veces del importe máximo a los contribuyentes o responsables cuyos ingresos brutos anuales sean iguales o superiores a la suma de 10.000.000 pesos e incumplan el requerimiento de las declaraciones juradas de información de terceros. Estas sanciones son acumulables con las del artículo agregado a continuación del artículo 38 de la Ley 11683, y al igual que aquéllas, deberán atender a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

En los supuestos de presentación de declaración jurada inexacta o por falta de presentación de declaración jurada que normalmente son sancionables con una multa del 50 al 100 por 100 se aumenta el monto de la multa de uno a cuatro veces cuando el impuesto dejado de pagar

³⁸³ Aunque la norma no lo dice específicamente, la multa se aplica en los casos de operaciones entre sociedades vinculadas.

Véase MESSINEO, Alejandro, E. “Precios de Transferencia ...” en “Impuestos sobre el Comercio Internacional”, Cit. 2008, Pág. 665.

³⁸⁴ Pár. 2 y 3 del artículo incorporado a continuación del art. 38 de la Ley 11683.

o retener se origine en transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas o jurídicas u otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior³⁸⁵.

9. Impuesto al Valor Agregado y los precios de transferencia en Argentina

En el impuesto al Valor Agregado en la legislación Argentina no hace referencia específica a las transacciones entre partes vinculadas y su tratamiento impositivo en este tributo.

En el Art. 10 de la Ley 26031 de 26 de Marzo de 1997 del Impuesto al Valor Agregado (en adelante IVA) se establecen parámetros del valor por el que se deben gravar aquellas transacciones impuestas al IVA, según el artículo mencionado el valor de las transacciones deben ser el normal de mercado (valor corriente en plaza), aunque la normativa del IVA como se ha mencionado anteriormente no establece parámetros sobre las transacciones vinculadas, se entiende que las operaciones entre partes independientes normalmente se registrarán por el valor de mercado.

El mencionado artículo establece que el precio neto de la venta, de la locación o de la prestación de servicios, será el que resulte de la factura o documento equivalente extendido por los obligados al ingreso del impuesto, neto de descuentos y similares efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. En caso de efectuarse descuentos posteriores, éstos serán considerados según lo dispuesto en el artículo 12 de LIVA. Cuando no exista factura o documento equivalente, o ellos no expresen el valor corriente en plaza, se presumirá que éste es el valor computable, salvo prueba en contrario.

³⁸⁵ MESSINEO, Alejandro, E. “Precios de Transferencia...” en “Impuestos sobre el Comercio Internacional”, Cit. 2008, Pág. 668.

Por otra parte, el precio neto de venta estará dado por el valor total de la locación en los supuestos de bienes muebles de uso durable, destinados a consumidores finales o a ser utilizados en actividades exentas o no gravadas y/o en operaciones no comprendidas anteriores, siempre que su plazo de duración no exceda de un tercio de la vida útil del respectivo bien.

En los supuestos de los casos de desafectación de cosas muebles de la actividad gravada con destino a uso o consumo particular del o los titulares de la misma y similares, el precio computable será el fijado para operaciones normales efectuadas por el responsable o, en su defecto, el valor corriente en plaza.

El precio neto computable a cada parte interviniente, cuando se comercialicen productos primarios mediante operaciones de canje por otros bienes, locaciones o servicios gravados, que se reciben con anterioridad a la entrega de los primeros, se determinará considerando el valor de plaza de los aludidos productos primarios para el día en que los mismos se entreguen, vigente en el mercado en el que el productor realiza habitualmente sus operaciones. Por otra parte, en el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, el precio neto computable será la proporción que del convenido por las partes, corresponda a la obra objeto del gravamen. Dicha proporción no podrá ser inferior al importe que resulte atribuible a la misma, según el correspondiente avalúo fiscal o, en su defecto, el que resulte de aplicar al precio total la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones. Pero en el caso que la venta se efectuara con pago diferido y se pactaran expresamente intereses, actualizaciones u otros ingresos derivados de ese diferimiento, éstos no integrarán el precio neto gravado. No obstante, si dichos conceptos estuvieran referidos a anticipos del precio cuyo pago debiera efectuarse antes del momento

en el cual, de acuerdo con lo previsto en el inciso e)³⁸⁶ del artículo 5° debe considerarse perfeccionado el hecho imponible, los mismos incrementarán el precio convenido a fin de establecer el precio neto computable.

La transferencia de inmuebles no alcanzadas por el impuesto, que incluyan el valor atribuible a bienes cuya enajenación se encuentra gravada, el precio neto computable será la proporción que, del convenido por las partes, corresponda a los bienes objeto del gravamen. Por otra parte, dicha proporción no podrá ser inferior al importe que resulte de aplicar al precio total de la operación la proporción de los respectivos costos determinados de conformidad con las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1986 y sus modificaciones.

En los supuestos de de operaciones de seguro o reaseguro, la base imponible estará dada por el precio total de emisión de la póliza o, en su caso, de suscripción del respectivo contrato, neto de los recargos financieros.

10. Impuestos Aduaneros y los precios de transferencia

La legislación aduanera Argentina se basa en el acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio firmado en Ginebra el 12 de abril y el 1° de noviembre de 1979, el cual fue incorporado por en legislación interna por la Ley 23.311, promulgada el 6 de mayo de 1986 y con vigencia a partir del 1 de enero de 1988 según el decreto 1026/87.

³⁸⁶ Art, 5.5 LIVA, en el caso de obras realizadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio, en el momento de la transferencia a título oneroso del inmueble, entendiéndose que ésta tiene lugar al extenderse la escritura traslativa de dominio o al entregarse la posesión, si este acto fuera anterior. Cuando se trate de ventas judiciales por subasta pública, la transferencia se considerará efectuada en el momento en que quede firme el auto de aprobación del remate.

Según la normativa las transacciones entre partes vinculadas deben ser valoradas *ad valorem*, es decir por el valor de transacciones en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor para la exportación al mismo país importador o por el valor en Aduana de mercancías idénticas o similares o por un tratamiento específico el cual debe ser establecido por Ley, y podrá operar como derecho de importación único o bien como máximo, mínimo o adicional de un derecho de importación *ad valorem*³⁸⁷.

En el capítulo general de éste estudio ya se ha tratado la aplicación del Art. VII Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros, por lo tanto no se considera apropiado volver analizar los mismos conceptos.

Pero es importante hacer un breve comentario al Impuesto de Equiparación de Precios³⁸⁸ que gravará en las importaciones para consumo que no revistieren carácter comercial ni las de muestras comerciales, cuando se considere oportuno. El cual consiste en un importe a pagar equivalente a la diferencia entre un precio tomado como base y otro de comparación al cual sólo debe acudir en los casos que por situaciones excepcionales no pudiera cumplirse con el objeto para el cual se instituyeron los derechos de *ad valorem*, antidumping o compensatorios³⁸⁹.

Como señala ALIAS, la finalidad de este tributo es la de neutralizar las importaciones con repercusiones perjudiciales para las actividades productivas, de comercio interno y de exportaciones del país y que no

³⁸⁷ Art. 622 del Código Tributario.

³⁸⁸ Código Aduanero 2 de marzo de de 1981, ley 22.415, Capítulo Segundo- Impuesto de Equiparación de Precios.

El Impuesto de Equiparación de Precios.

³⁸⁹ Exposición de Motivos del Código Aduanero.

pueden serlo a través de la aplicación de los derechos de ad valorem, antidumping o compensatorios.³⁹⁰

Por otra parte, el Art. 8 de la LIG permite ajustar el precio de la exportación o importación de bienes bajo el principio de libre competencia a los fines impositivos del impuesto a las ganancias. El cual sólo afecta al mencionado impuesto, pero como afecta directamente a las importaciones y exportaciones, y los métodos de valoración de las transacciones de los dos tributos no son homogéneos puede acarrear en una carga de recursos y administrativa para todas las sociedades que realicen transacciones de importación y exportación.

Por ende, para la valoración de transacciones de importación e importación las sociedades se encuentran que han de cumplir con los requisitos de la normativa aduanera y el Art. 8 de la LIG, y además podrán estar expuestos al Impuesto de Equiparación de Precios cuando se considere oportuno, en las importaciones para consumo que no revistieren carácter comercial ni las de muestras comerciales.

³⁹⁰ Alias, Horacio, “Los impuestos aduaneros argentinos” en la monografía de Ukmar, Victor, Altamirano, Alejandro C., Tavieria Torres, Heleno, “Impuestos sobre el...” Cit., 2003, Pág. 226.

Capítulo VII

Precios de Transferencia en China

1. China

A principios de la década de los 80, la República Popular de China empezó, liderada por Deng Xiaoping desde 1978, un largo proceso de reformas económicas muy necesarias hacia una economía de mercado, para la apertura económica del país, conocidas como “Open Door Policy”. Anteriormente a éstas medidas no había una legislación unificada sobre las inversiones extranjeras en China, sino que el comercio foráneo era controlado por el gobierno central y las importaciones y exportaciones eran controladas por el Ministerio de Comercio Exterior. No se creó, hasta el 1979, una Ley sobre la inversión extranjera directa (IED), necesaria para atraer y proteger tales inversiones. Esta primera ley fue el punto de partida de muchas otras que se han ido produciendo hasta el día de hoy, con tal de atraer IED en la RP de China.

Las reformas tributarias introducidas recientemente en China reflejan, entre otras cosas, el deseo del Gobierno de establecer un sistema tributario interno más neutral³⁹¹. Se ha de tener en cuenta que el principal objetivo de China durante los últimos años ha sido atraer a su territorio el máximo de inversión extranjera, sin prestar atención a la recaudación tributaria. Pero en los últimos años se está intentado endurecer las prácticas fiscales, como se demuestra con la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2008, con la que las autoridades

³⁹¹ Examen de Políticas Comerciales, Organización Mundial del Comercio, WT/TPR/S/199/Rev.1, 12 de agosto de 2008.

empezaron a poner más firmeza sobre este aspecto reduciendo los beneficios fiscales a las empresas extranjeras, la entrada en vigor de las las Medidas para la Implementación de Ajustes Fiscales Especiales, así como el aumento las inspecciones sobre precios de transferencia entre las sociedades vinculadas en China³⁹².

Además, hasta la remodelación del impuesto de sociedades en 2007, China mantenía un doble sistema del impuesto sobre la renta de sociedades, es decir, las empresas nacionales y extranjeras estaban reguladas cada una por sus leyes correspondiente específicas. Por tanto, como veremos seguidamente la regulación de los PT, aunque seguían normas similares las sociedades nacionales y/o extranjeras estaban reguladas en diferentes leyes.

Los Precios de Transferencia han tomado un rol importante, en las multinacionales, con relación a gestión de riesgos y planificación de tributación que anteriormente no se tenía en consideración.

Según datos publicados por Ernst & Young un 67% de empresas matrices en China considera que los precios de transferencia será un elemento "absolutamente critico" para sus organizaciones en los años 2008 y 2009³⁹³. Asimismo, en la misma encuesta el resultado demuestra que el 60% de las filiales encuestadas en China creen que los precios de transferencia es el elemento fiscal más importante para la multinacional, y un 100% de los encuestados opina que los precios de transferencia será un elemento "absolutamente critico" o "muy importante" en los siguientes dos años (2008-2009).

³⁹² Estos factores resultaron en el incremento los ingresos fiscales de todo el país en un 19.5% con un total de 6.13 trillones de yuanes en el 2008.

Report on the Work of the Government (2009), Chinese Government 's Official Web Portal, http://english.gov.cn/official/2008-03/20/content_924600.htm.

³⁹³ Precision under Pressure – Global Transfer Pricing Survey 2007-2008 , Ernst & Young ,diciembre de 2007.

2. Efectos de la Entrada de China a la OMC

La RP de China se adhirió a la Organización mundial de Comercio (OMC) en el 2001, después de 15 años de difíciles negociaciones. Desde entonces, el Gobierno chino ha seguido aplicando la política de reforma y apertura adoptada en 1979. Como resultado, ha mejorado considerablemente el entorno sistémico de la actuación económica de China al tiempo que se profundiza en la reforma. Además, la adopción de una política macroeconómica prudente y eficaz ha permitido mantener un ritmo de crecimiento económico sostenido y sólido durante los últimos cuatro años, hasta el 2006³⁹⁴.

Antes y después de su adhesión, China ha seguido revisando sistemáticamente sus leyes, reglamentos y normas departamentales vigentes para cumplir las normas de la OMC y los compromisos contraídos durante el proceso de adhesión. Desde finales de 1999 hasta finales de 2005, el Gobierno Central adoptó, revisó o derogó más de 2.000 leyes, reglamentos administrativos y normas departamentales. Éstos abarcan el comercio de mercancías, el comercio de servicios, la protección de los derechos de propiedad intelectual, la transparencia y la aplicación uniforme de las medidas comerciales.

3. Inversión Extranjera directa (IED)

Aunque ésta investigación, se centra en los precios de transferencia, es interesante analizar brevemente el aumento que se ha producido de la inversión extranjera directa en China, debido a que el reforzamiento de la regulación de precios de transferencia en éste país en parte se ha realizado por el incremento de IED.

³⁹⁴ DÍAZ MIER, Miguel Ángel “La Situación de China en la OMC”, IX Reunión de Economía Mundial, Madrid, abril de 2007, <http://www.uam.es/otros/ixrem/Comunicaciones/15-10-%20DIAZ%20MIER-WEIHAO-YINGNAN.pdf>

En las últimos tres décadas China ha sido uno de los principales receptores de IED, hasta el 2008, convirtiéndose en el primer país de atracción de inversión directa del mundo, alcanzando una inversión de 92.4billones de dólares³⁹⁵, con más de 200.000 filiales foráneas que representan más del 37% de la IED del mundo³⁹⁶ en el 2005.

Pero debido a la crisis financiera mundial, en el primer trimestre de 2009 la IED, tuvo una disminución interanual del 20,6 por ciento³⁹⁷.

La inversión española ha sido notable en China, más teniendo en cuenta la poca historia que España tiene en este tipo de transacciones³⁹⁸.

4. Precedentes de Precios de Transferencia en China

A principio de la década de los 80, las autoridades tributarias de la RP de China adoptaron de una forma vaga las prácticas sobre Precios de Transferencia, entre empresas vinculadas. Pero no hasta una década después, es decir en los 90, empezaron a desarrollar su propia legislación en los PT.

La RP de China ha seguido las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, para regular los Precios de Transferencia, aún cuando no es miembro efectivo de la OCDE³⁹⁹.

³⁹⁵ Report on the Work of the Government (2009), Chinese Government 's Official Web Portal, , http://english.gov.cn/official/2008-03/20/content_924600.htm.

³⁹⁶ China Daily, FDI Increase Shows Confidence in Economy, CHINA DAILY (Jan. 14, 2005); United Nations, World Investment Report 2005 (Suiza, Publicaciones de las Naciones Unidas).

³⁹⁷ "Inversión extranjera directa en China disminuye 20,6 por ciento en primer trimestre de 2009" Ministerio de Comercio de la República Popular de China, 15 de abril de 2009, <http://spanish.mofcom.gov.cn/aarticle/estadistica/inversion/200904/20090406176192.html>.

³⁹⁸ Según los informes publicados por MOFCOM en los tres primeros trimestres del 2008 IED de España en China aumento un 21,84% situándose en los 163,19 millones.

Referente a las sociedades con inversión foránea y sociedades foráneas, en 1991 la Ley del Impuesto sobre Sociedades con Inversión Extranjera y Sociedades Extranjeras (FEITL⁴⁰⁰) con su reglamento⁴⁰¹, formalmente derogados, regulaban y adoptaban el Principio de Libre Competencia. En el artículo 13⁴⁰² de la FEITL, basándose en las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE, establecía que los costes de las transacciones entre empresas vinculadas/asociadas debían realizarse al mismo coste que se realizarían entre sociedades independientes, en el caso que no fuere así y resultase en una reducción de las rentas tributables, las autoridades tributarias tenían la

³⁹⁹ Los países miembros de la OCDE son un total de 30 economías democráticas que trabajan conjuntamente para enfrentar los desafíos económicos y sociales de la globalización y al mismo tiempo aprovechar sus oportunidades. El ser miembro de la organización depende del compromiso de un país hacia la economía de mercado y la democracia pluralista.

Los estados no miembros buscan expandir la integración económica poniendo a disposición de los otros países la experiencia de la OCDE y permitiendo a la OCDE beneficiarse de los conocimientos y perspectivas de los países no miembros.

El Centro para la Cooperación con los No Miembros sirve como foco central para establecer un diálogo sobre las políticas entre la OCDE y las economías de los países no miembros de todo el mundo. La OCDE coordina un gran número de programas relacionados con los temas clave de la OCDE en áreas como un mejor ambiente para las inversiones, la gobernabilidad pública y corporativa, el comercio, la agricultura, la competencia y la fiscalidad. Asimismo, el Centro coordina programas nacionales y regionales con las principales economías de países no miembros como Brasil, China y Rusia.

Por otra parte, la OCDE se comprometió a fortalecer su cooperación con Brasil, China, India, Indonesia y Sudáfrica a través de un incremento en sus relaciones o admitiéndolos como miembros plenos.

⁴⁰⁰ Income Tax Law of the People's Republic of China for Enterprises with Foreign Investment and Foreign Enterprises, Decree n. 45, Promulgated by the National People's Congress on April 9, 1991

⁴⁰¹ Detailed Rules for the Implementation of the Income Tax Law of the People's Republic of China for Enterprises with Foreign Investment and Foreign Enterprises, Decree n. 85, promulgated by the State Council of China on June 30, 1991

⁴⁰² Art. 13 FEITL. El pago o cobros de costes o gastos en transacciones comerciales entre una sociedad con inversión extranjera, o un establecimiento o lugar ubicado en China por una sociedad extranjera envuelta en producción u operaciones comerciales, y sus sociedades vinculadas, deberán realizarse de igual forma que si se tratara de pagos y cobros de costes y gastos entre sociedades independientes. Cuando los recibos o pagos de los gastos y costes no se efectúan de la misma forma que transacciones empresariales entre sociedades independiente y el resultado sea una reducción de la base imponible, las Autoridades tributarias podrán hacer ajustes razonables.

facultad de hacer los ajustes pertinentes. Por otra parte en el reglamento de la mencionada Ley entre los artículos 52 a 58, se regulaban las transacciones entre sociedades vinculadas/asociadas, que aun tratando casi todos los aspectos de precios de transferencia los hacía de una forma vaga y poco comprensible.

La regulación de precios de transferencia de las sociedades nacionales se encontraba, con términos muy similares a los de la FEITL, regulada en el Reglamento Provisional del Impuesto sobre Sociedades de la RP de China⁴⁰³ (PREIT), en su Art. 10⁴⁰⁴. Aunque es de mencionar que las empresas nacionales no han sido nunca presa de investigaciones sobre PT.

Durante el período de los 90 se fueron implementando otras normas, son de remarcar por su importancia las circulares (guoshuifa en Chino), actualmente derogadas, núm. 237⁴⁰⁵ y 242⁴⁰⁶ implementadas el 29 de octubre de 1992, la primera regulaba como debían hacerse las

⁴⁰³ Provisional Regulations on Enterprise Income Tax of the People's Republic of China, Promulgated on Order Decree No. 137 of the State Council on Dec. 13, 1993

⁴⁰⁴ Art. 10 PREIT. Las transacciones entre un contribuyente y sus sociedades vinculadas deberán realizarse de la misma forma como aquellas entre sociedades independientes, respecto a las cuantías de pagos y recibos. Cuando los recibos o pagos de los gastos y costes no se efectúan de la misma forma que transacciones empresariales entre sociedades independiente y el resultado sea una reducción de la base imponible, las Autoridades tributarias podrán hacer ajustes razonables.

⁴⁰⁵ Circular de Medidas de la Administración de Impuestos en las transacciones entre empresas asociadas de la Administración Tributaria del Estado.

Circular of the State Administration of Taxation on the Tax Administration Measures for the Transactions among Associated Enterprises (Guo Shui Fa [1992] No. 237) 国家税务总局关于关联企业间业务往来税务管理实施办法.

⁴⁰⁶ Circular de notificación en varias situaciones específicas en la implementación en la Aplicación de Medidas de la Administración Tributaria del Estado para transacciones entre empresas asociadas.

Circular of the State Administration of Taxation on Notice on Several Specific Issues in the Implementation of the Implementing Measures of the State Administration of Taxation for the Tax Administration for Business Transactions among Affiliated Enterprises. (Guoshuifa (1992) No. 242) 国家税务总局关于贯彻〈关联企业间业务往来税务管理实施办法〉几个具体问题的通知.

transacciones entre empresas asociadas y asimismo definía el concepto de “empresas asociadas” y la segunda trataba sobre especificaciones especiales de algunas cuestiones sobre PT.

Pero no fue hasta 1998, que la Administración Tributaria Estatal (SAT) introdujo la primera legislación exhaustiva sobre PT, con la circular 59⁴⁰⁷, Normas de la Administración Tributaria del Estado de la Gestión Tributaria de transacciones empresariales entre empresas asociadas⁴⁰⁸, la cual establecía metodologías y procedimientos más detalladamente que las existentes hasta esa fecha, estableciendo el precio de libre competencia entre sociedades vinculadas, igual que en la regulación anterior. En esta normativa se establecían tres principales métodos para el ajuste de los precios de transferencia siguiendo las directrices de la OCDE: el método del precio libre de comparable, Método de Precio de Reventa y Método del Coste Incrementado⁴⁰⁹, sin hacer una especificación concreta de estos, aunque permitiendo otros razonables métodos en caso que los métodos de ajustes mencionados no se pudieran aplicar.

Seguidamente en el 2004, se implementaron diversos cambios en la Guoshuifa 59 bajo la circular 143^{410,411} “Revisión de las Normas de la Administración Tributaria del Estado de la Gestión Tributaria de transacciones empresariales entre empresas asociadas”, en la que se

⁴⁰⁷ Derogada por la “Medidas para la implementación de Ajustes fiscales especiales” Guoshuifa [2009] No. 2 del 9 enero 2009.

⁴⁰⁸ Regulations of the State Administration of Taxation on the Taxation of Business Transactions between Associated Enterprises, Circular No. 59 of 23rd de April 1998 国家税务总局关于印发《关联企业间业务往来税务管理规程》的通知[失效].

⁴⁰⁹ Art. 28 de la Circular No. 59 of 23rd de Abril 1998.

⁴¹⁰ Guoshuifa No. 143. Revision of the Regulations of the State Administration of Taxation for the “Taxation Management Rules for the Business between Associated Enterprises”, promulgated by the State Administration of Taxation on 22 October 2004 and effective as of date of promulgation 国家税务总局关于修订《关联企业间业务往来税务管理规程》.

⁴¹¹ Derogada por la “Medidas para la implementación de Ajustes fiscales especiales” Guoshuifa [2009] No. 2 del 9 enero 2009.

redefinió el concepto de empresa asociada/sociedad vinculada. La cual se extendió a las normativas de precios de transferencia de empresas nacionales y se adaptó a los requerimientos de la OMC. Asimismo, esta circular permitía ajustes en los precios de transferencia entre sociedades vinculadas a nivel nacional e internacional.

La circular 143 se podía denominar como las directrices sobre precios de transferencia en China, hasta la publicación de las Medidas de para la Implementación de Ajustes Fiscales Especiales en 2009.

5. Legislación actual en precios de transferencia

Actualmente las Medidas para la Implementación de Ajustes Fiscales Especiales⁴¹² son las directrices de precios de transferencia en China. Como se ha mencionado anteriormente, la RP de China ha intentado homogenizar su sistema de precios de transferencia a las medidas establecidas por las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE.

En la RP de China, la legislación de los precios de transferencia se basa en lo establecido en el Art. 36 de la Ley de la RP de China sobre la Administración de la Recaudación de Impuestos⁴¹³, en adelante LATC y los Art. 51 a 56 de las Normas de Aplicación⁴¹⁴ de la mencionada Ley.

⁴¹² The Implementation Measures for Special Tax Adjustments (Trial) , Guoshuifa [2009] No. 2 (Circular 2) by the State Administration of Taxation (SAT) on 9 January 2009.

⁴¹³ Law of the People's Republic of China Concerning the Administration of Tax Collection, Order of the President of the People's Republic of China No. 49, Adopted at the 27th meeting of the Standing Committee of the seventh National People's Congress on September 4, 1992; Amended in accordance with the Decisions on Amending the Law of the People's Republic of China Concerning the Administration of Tax Collection made at the 12th meeting of the Standing Committee of the eighth National People's Congress on February 28, 1995; Revised at the 21st meeting of the Standing Committee of the ninth National People's Congress on April 28, 2001, 中华人民共和国税收征收管理法.

⁴¹⁴ Normas de Aplicación de la Ley de la RP de China sobre la Administración de la Recaudación de Impuestos , promulgada por el Decreto n. 362 por el Consejo de Estado de la República Popular de China el 7 de septiembre de 2002.

El Art. 36⁴¹⁵ establece el principio de libre competencia, es decir transacciones valoradas por el valor normal del mercado es decir por el precio de libre competencia, en las transacciones entre empresas asociadas. Es de resaltar que las normas de aplicación de los principios de precios de transferencia y sus características se establecen muy vagamente.

Es importante reseñar que con la promulgación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Sociedades⁴¹⁶ en 2007, se derogaron la Ley del Impuesto sobre Sociedades con Inversión Extranjera Sociedades Extranjeras, promulgada por el Decreto 45 el 9 de abril de 1991 y la Ley de Impuestos sobre la Renta de Sociedades de Inversión Nacional, dejando una sola ley para regular el impuesto sobre la renta de las empresas nacionales y extranjeras en el territorio de la RP de China. Por ende, está ley paso a regular el Impuesto sobre la Renta de Sociedades sin distinción de la nacionalidad de la sociedad y las transacciones entre empresas asociadas. Además, esta ley introduce un nuevo régimen de operaciones vinculadas entre sociedades.

Los precios de transferencia se encuentran regulados en el Capítulo VI "Ajustes Fiscales Especiales" del Art. 41 al 48 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Sociedades, Y en el reglamento⁴¹⁷ del Art. 109 a115 y

Rules for the Implementation of the Law of the People's Republic of China on the Administration of Tax Collection.

⁴¹⁵ El recibo o pago de los costes o gastos en transacciones empresariales entre una sociedad (o institución u otro sitio encargado en producción u operaciones empresariales) establecido en China por una sociedad extranjera y sus empresas asociadas, deberán realizarse por el precio de libre competencia. Cuando los recibos o pagos de los gastos y costes no se efectúan por el precio de libre competencia y haya una reducción de la base imponible, las Autoridades tributarias podrán hacer ajustes razonables.

⁴¹⁶ Enterprise Income Tax Law of the People's Republic of China, Ley del Impuesto sobre la Renta de Empresas, adoptada en la 5ª de Sesión del X Congreso Nacional Popular de la República Popular de China, el 16 de marzo de 2007.

⁴¹⁷ Regulation on the Implementation of the Enterprise Income Tax Law of the People's Republic of China – Normas de aplicación del Impuesto sobre la Renta de Empresas, promulgadas de acuerdo con la Orden nº 512 del Consejo de Estado de la República Popular de China, de 6 de diciembre de 2007.

del Art. 121 al 123, en adelante RIEIT. Pero para su completo desarrollo reglamentario era necesario la creación de las Medidas para la Implementación de Ajustes Fiscales Especiales⁴¹⁸, en adelante IMSTA, las cuales fueron promulgadas el 9 de enero 2009, y entraron en vigor retroactivamente a 1 de enero de 2008.

Las IMSTA fueron formuladas de acuerdo en el Art. 36 de LATC y sus normas de aplicación, así como de las provisiones relevantes de Tratados Tributarios entre China y otros Estados, con la intención de regular los procedimientos de la administración de la recaudación de impuestos relacionados en la negociación de precios negociados acordados entre empresas asociadas.

Con la implementación de la Ley del Impuestos sobre Rentas de Sociedades e IMSTA, la mayoría de normas sobre Precios de Transferencia anteriores, han sido derogadas o esperan ser revisadas. Pero, siempre las IMSTA prevalecen sobre aquellas normas que restan.

6. Sociedades Vinculadas

En la RP de China, se entiende como “operaciones vinculadas” aquellas operaciones entre sociedades, organizaciones, personal u otras terceras partes bajo unas situaciones de vinculación específicas, especificadas en el Art. 9 de IMSTA:

- i) Operaciones en que se ostenta una participación directa o indirecta de, al menos, el 25 por ciento en el capital social de la otra parte o el 25% o más del capital social de las dos partes pertenece directa o indirectamente a una tercera parte.
- ii) Aquellas situaciones en que la financiación entre dos partes (excluyendo las entidades financieras) represente, al menos, el

⁴¹⁸ The Implementation Measures for Special Tax Adjustments (Trial), Guoshuifa [2009] No. 2 (Circular 2) by the State Administration of Taxation (SAT) on 9 January 2009.

50 por ciento del capital prestado de cualquiera de las partes o cuando, al menos, el 10 por ciento de la financiación de una entidad haya sido avalada por la otra entidad.

- iii) Cuando la mitad de los integrantes del control efectivo en la dirección o gestión de una de las partes o al menos un integrante de la dirección o gestión con poder de control sobre la junta directiva forme parte de la junta directiva de otra parte.
- iv) Cuando las operaciones de compras y ventas de una de las partes, así como los servicios prestados o recibidos por cualquiera de las partes están controladas principalmente por la otra parte.
- v) Cuando producción u operaciones empresariales de una de las partes sólo pueden ser realizadas normalmente con los derechos de propiedad industrial, propiedad tecnológica, etc., proporcionados por la otra parte.
- vi) Cuando existe otro tipo de vinculación⁴¹⁹, como es el caso de vínculos familiares, o en el caso que aún no dándose el umbral de participación establecido en los puntos anteriores, los intereses de las dos partes se encuentran vinculados.

En el Art. 9 del Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Pekín el 22 de noviembre de 1990⁴²⁰ se utiliza el término de empresas asociadas para referirse a sociedades vinculadas, en este mismo convenio se establece que son empresas asociadas cuando:

⁴¹⁹ La descripción de otro tipo de vinculación es muy amplio, y puede llegar a causar problemas entre sociedades no vinculadas, o en casos de que la vinculación sea meramente familiar pero no empresarial. Este concepto debería especificarse más claramente, así como establecer los límites de vinculación familiar si es familia de primer, segundo, tercer, etc. grado.

⁴²⁰ Boletín Oficial del Estado de 25 de junio de 1992.

- a. Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o
- b. Unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante

Y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que, de hecho, no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

En este sentido el CDI entre China y España tiene como finalidad que las empresas tributen por sus beneficios reales en el estado y no por unos precios de transferencias no basados en el principio de libre competencia.

Por ende, la RP de China hace una mención más precisa sobre las situaciones de vinculación entre sociedades o terceros, que el CDI entre España y China. Aclarando los porcentajes de participación y los tipos de operaciones entre sociedades que dan vinculación directa.

7. Operaciones Vinculadas

Una vez establecido, el concepto y los casos en que se dan las sociedades vinculadas, es de suma importancia definir correctamente las operaciones vinculadas en la RP de China, que son aquellas transacciones empresariales que se dan entre personas o entidades vinculadas, dándose alguno de los supuestos vistos en el punto anterior.

Estas operaciones pueden ser transacciones de compra, venta, transferencia o uso de bienes intangibles, incluyendo las ventas, compras, asignaciones y arrendamientos de propiedad tangible, como edificios, transporte, maquinaria, herramientas y productos entre partes vinculadas⁴²¹.

Las transacciones también pueden darse en forma de transferencia y uso de propiedad intangible, incluyendo la asignación de la propiedad o proporcionar el derecho de uso de licencias, el derecho de uso de terrenos, copyright, patentes, marcas, cartera de clientes, canales de marketing, marcas reconocidas, secretos empresariales, y derechos de propiedad tecnológica así como de propiedad industrial como diseño de productos industriales o modelos de utilidad.⁴²²

Asimismo, serán operaciones vinculadas la financiación, incluyendo todo tipo de créditos a largo o corto plazo y títulos/valores, y todo tipo de adelantos de intereses o pagos a plazos, cuando se den entre personas o sociedades vinculadas.⁴²³

De la misma forma, la prestación de servicios, incluyendo los sondeos de mercados, comercialización, gestión, administración, servicios técnicos, mantenimiento, diseño, consultoría, agencia, investigación científica, servicios jurídicos y los servicios de contabilidad también tendrán consideración de transacciones vinculadas.⁴²⁴

8. Principio de Libre Competencia

El principio de libre competencia sigue el concepto establecido por la OCDE en las Directrices sobre PT, basado en que las transacciones

⁴²¹ Art. 10 inciso primero de IMSTA.

⁴²² Art. 10 inciso segundo de IMSTA.

⁴²³ Art. 10 inciso tercero de IMSTA.

⁴²⁴ Art. 10 inciso cuarto de IMSTA.

entre sociedades vinculadas deberán ser valoradas por el valor de transacciones comparables entre sociedades independientes, es decir, como si se tratara de transacciones entre sociedades independientes.

Este principio queda establecido claramente en las IMSTA, así como en EITL y en la Ley sobre la Recaudación y Administración de Impuestos. En las mencionadas normativas se establece que en caso que las transacciones entre sociedades vinculadas no sigan el principio de libre competencia, y el resultado sea una reducción en la cuantía a tributar, las autoridades tributarias tendrán el derecho de hacer el ajuste pertinente, alineándolo con los precios entre empresas independientes.

Asimismo, la EITL establece en su Art. 41 que los costes de una matriz y su filial en el desarrollo o aceptación conjunta de activos intangibles, o suministro o aceptación de servicios laborales deberán, de acuerdo con el principio de libre competencia, ser repartidos en el cálculo de las rentas tributables.

8.1 Métodos de ajuste de Precios de Transferencia

Como se ha mencionado anteriormente la RP de China, en las últimas décadas ha intentado homogenizar los métodos de precios de transferencia con las directrices de precios de transferencia de la OCDE, basándose en el principio de libre competencia. Durante este periodo ha ido adaptando sus métodos a través de normativas en concordancia al mercado global así como al efecto de la entrada a la OMC.

Las sociedades vinculadas así como las autoridades tributarias en relación con transacciones entre sociedades o personas vinculadas deben adoptar métodos de precios de transferencia razonables al principio de libre competencia.⁴²⁵

⁴²⁵ Art. 21 de IMSTA.

Los métodos establecidos para la determinación de precios de transferencia entre sociedades vinculadas en la RP de China, son principalmente los establecidos por las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE, y son los cinco siguientes:

(1) Método del precio libre comparable, se refiere al método de determinación de precios basado en los precios entre partes no relacionadas en transacciones comerciales idénticas o similares.

(2) Método del precio de reventa, se refiere al método de determinación de precios basado en el precio de reventa a una parte no relacionada con respecto a la mercancía adquirida por una parte relacionada, menos los márgenes brutos generados en un negocio idéntico o similar.

(3) Método del coste incrementado se refiere al método de determinación de precios añadiendo al coste, los gastos razonables y los márgenes de beneficios.

(4) Método del beneficio neto Transaccional, se refiere al método de determinación del beneficio basado en los márgenes de beneficio netos conseguidos por partes no relacionadas en transacciones comerciales idénticas o similares.

(5) Método de la distribución del resultado, que se refiere al método de adjudicación de los beneficios o pérdidas combinados derivados por una Empresa y sus partes relacionadas sobre la base de un criterio razonable.

(6) Otros métodos coherentes con el principio de libre competencia⁴²⁶ y otros métodos de coherentes con el principio de libre competencia.

⁴²⁶ Art. 111 del Normas de aplicación de la Ley del Impuestos sobre Sociedades de la República Popular China de 6 de diciembre de 2007, Norma (Guowuyuanlin) N° 512.

Siguiendo la Directrices como se ha mencionado anteriormente, en la normativa de China para la determinación del método o métodos de precio de transferencia más apropiado/s se debe realizar un análisis de comparabilidad ⁴²⁷, el cual se tratará con más detenimiento posteriormente.

Seguidamente, veremos en más profundidad los métodos aplicables mencionados anteriormente, así como en qué se basan los análisis de comparabilidad dependiendo del método de ajuste a utilizar.

Aunque la Administración Estatal Tributaria (SAT) no da prioridad a ninguno de los métodos de ajuste de precio, el método del precio libre comparable, el método del precio de reventa y el método del coste incrementado son los métodos más tradicionales y asimismo preferidos a ser utilizados por los inspectores locales tributarios. Por otra parte la SAT alienta a las Autoridades Tributarias Locales a utilizar el método de la distribución del resultado u otros métodos diferentes a los tres métodos tradicionales debido a que estos requieren un análisis extensible de símiles comparables difíciles de encontrar.

8.1.1 Método del precio libre comparable

El método del precio libre de comparable ⁴²⁸ se basa en los precios de transacciones iguales o similares entre sociedades independientes, por tanto aplicando el principio de libre competencia entre sociedades vinculadas. Este método puede ser aplicado por cualquier sociedad vinculada.

El análisis de comparabilidad deberá investigar especialmente las diferencias de los activos transferidos, los servicios proveídos, en condiciones contractuales y la situación económica entre partes vinculadas y terceros.

⁴²⁷ Art. 22 de IMSTA.

⁴²⁸ Art. 23 de IMSTA.

Asimismo, el análisis de comparabilidad establecida, de acuerdo con las diferentes categorías de las transacciones y/o fundamentos de la transacción empresarial, deberá incluir la información siguiente⁴²⁹:

- Las compras, ventas o transferencia de activos tangibles/material inmovilizado como los procesos de compra, venta o transmisión, incluyendo la fecha y lugar de la transacción, las condiciones de la transacción, condiciones de pago, etc.; las fases de compra, venta o transmisión de los bienes tangibles incluyendo las fases de venta al mayor, venta al menor, exportación, etc.; productos tangibles vendidos, comprados o transferidos incluyendo marca comercial, trademark, especificaciones, modelo, funciones, estructuras, embalaje, etc.; el entorno de las ventas, compras y transferencias de los bienes tangibles, incluyendo costumbre sociales, preferencias del consumidor, estabilidad política, política financiera, tributación, etc.
- El uso de activo tangibles, incluyendo funciones, especificaciones, modelos, estructuras; tipos, métodos de depreciación de la propiedad, fecha, periodo y lugar en que se provee la propiedad para su uso; gastos de inversión, honorarios de mantenimiento, etc. de la propiedad.
- Transferencia y uso de activos intangibles, incluyendo tipo, utilidad, aplicación en la industria, expectativas de retorno de la propiedad intangible; inversión y desarrollo, condiciones de transferencia, grado en posesión de exclusividad, extensión y periodo de protección bajo las leyes relevantes del Estado, costes y gastos de transferencia, funciones y riesgos, sustitución de los activos intangibles.

⁴²⁹ Art. 23 de las Medidas para la implementación de Ajustes fiscales especiales.

- Financiación incluyendo divisas, periodos, garantías, capacidad crediticia/solvencia del acreedor, métodos de pago, métodos de cálculo de intereses.
- Provisiones de servicios, incluyendo la naturaleza de los negocios, requerimientos técnicos, nivel de especialización, responsabilidad, condiciones y métodos de pago, costes directos e indirectos, etc.

En caso que las transacciones entre sociedades vinculadas difieran considerablemente de las transacciones no controladas referente a los aspectos mencionados anteriormente, se deberá proceder a realizar razonables ajustes. Pero en caso, que los razonables ajustes no se puedan realizar, se deberá seleccionar el método de ajuste de precios de transferencia más conveniente especificados por las Medidas para la implementación de ajustes fiscales especiales.

8.1.2 Método de Precio de Reventa⁴³⁰

La determinación del Método de Precio de Reventa, según el principio de libre competencia para bienes comparables entre sociedad vinculada, es determinado deduciendo el beneficio bruto de una transacción independiente comparable del precio de reventa de bienes adquiridos por partes no vinculadas.

El RPM debe ser aplicado en aquellos casos en que el revendedor se dedica simplemente a actividades de compra-venta o a un proceso que no aporte un valor añadido substancial al producto, como la alteración de la apariencia, funcionalidad, estructura o cambio de marca comercial.

⁴³⁰ Art. 24 de IMSTA.

La fórmula a utilizar para el cálculo del precio de libre competencia es la siguiente:

Precio de libre competencia = precio de reventa entre sociedad/parte X independiente (1- margen bruto de una transacción comparable entre sociedades independiente)

Margen bruto comparable de una transacción entre sociedad independiente = beneficio bruto de transacción entre sociedad independiente comparable / ventas netas de la sociedad independiente comparable X 100%

El análisis de comparabilidad se debe centrar en las diferencias de funciones, riesgos y condiciones contractuales entre sociedades vinculadas y sociedades independientes, así como en otros factores que influyen el beneficio bruto, incluyendo ventas, publicidad y funciones de servicios, riesgo de inventario, el valor y vida de uso de los instrumentos y equipos, el uso y valor de la propiedad intangible, etapa de venta al mayor o menor, experiencias empresariales, tratamiento contable y eficiencia de gestión.

Si las transacciones entre sociedades vinculadas difieren significativamente de las transacciones entre sociedades independientes según lo mencionado anteriormente, se deberán efectuar los ajustes razonables para mitigar las diferencias en el margen bruto. En el caso que no se pudieran efectuar los razonables ajustes, se deberá aplicar otro método de ajuste según lo establecido en la legislación sobre precios de transferencia de China.

8.1.3 Método del Coste Incrementado

El método del coste incrementado⁴³¹ determina el precio de libre competencia de transacciones entre sociedades vinculadas añadiendo el margen bruto, derivado de la sociedad independiente comparable, a un coste razonable basado en la transacción de la sociedad vinculada.

Éste método debe aplicarse en las transacciones entre sociedades vinculadas que involucradas en la compra y venta, la transferencia y el uso de activos tangibles, suministro de servicios y financiación.

El análisis de comparabilidad debe ser centrado en las diferencias en funciones, riesgos y condiciones contractuales de transacciones entre partes vinculadas y partes independientes, así como otros factores que influyen el coste de los índices de margen de beneficio (mark up rate), incluyendo funciones tales como fabricación, procesamiento, instalación y pruebas, riesgos de mercado y de divisas extranjeras, valor y vida de uso de la maquinaria y equipos, experiencias comerciales, tratamiento contable y eficiencia de gestión.

Si las transacciones entre sociedades vinculadas difieren considerablemente de transacciones entre empresas independientes comparables, se deberá proceder a rectificarlo con ajuste razonable. En caso de que ajuste razonable por este el CPM no pueda hacerse se deberá utilizar cualquier otro método apropiado.

La fórmula para calcular el precio de libre competencia bajo el CPM es la siguiente:

<p><i>Precio de libre competencia</i> = <i>coste razonable de la transacción entre empresa vinculada X (1- coste de los índices de margen de beneficio de una transacción comparable entre sociedades independientes)</i></p>
--

⁴³¹ Art. 25 de IMSTA.

$$\text{Coste de margen de beneficio de transacciones comparable entre sociedades vinculadas} = \frac{\text{beneficio bruto de transacciones comparable entre sociedades independientes}}{\text{coste de transacciones comparables entre sociedades independientes}}$$

8.1.4 Método del Beneficio Neto Transaccional

El método del beneficio neto transaccional⁴³² determina el beneficio neto de transacciones de empresas vinculadas usando indicadores de nivel de beneficio de transacciones comparables entre sociedades independientes. Los indicadores de nivel de beneficios incluyen devolución de activos, márgenes de explotación, costo adicionado neto y berry ratio.

El método del beneficio neto transaccional deberá ser aplicado en las transacciones entre sociedades vinculadas que implicadas en compra-venta, transferencia y uso de activos tangibles, de transferencia y uso de activos intangibles y la abastecimiento de servicios.

El análisis de comparabilidad, para este método, se debe centrar principalmente en las diferencias en funciones, riesgos y situación económica entre transacciones de empresas vinculadas y transacciones entre empresas independientes. Además, el análisis se debe centrar en otros factores que afectan el beneficio operativo, incluyendo las funciones desempeñadas, riesgos sufridos, activos utilizados, condiciones de la industria y el mercado, negocios a escala, ciclos económicos y ciclos de vida del producto, costes, gastos, asignación de ingresos y activos entre transacciones respectivas, tratamiento contable, eficiencia de la gestión empresarial.

⁴³² Art. 26 de IMSTA.

Este método será utilizado cuando los beneficios operativos difieran considerablemente entre transacciones entre empresas vinculadas y transacciones de empresas independientes.

8.1.5 Método de la distribución del resultado

El método de la distribución de resultado⁴³³ determina el beneficio asignado a cada parte vinculada de una transacción vinculada basándose en su contribución de la consolidación de beneficios derivados de la transacción entre sociedades vinculadas.

El PSM debe ser aplicado en los casos que las transacciones entre sociedades vinculadas están altamente integradas y es difícil evaluar por separado el resultado de la transacción de cada participante.

El método de la distribución de resultado se puede catalogar en general y residual.

El método general de la distribución del resultado asigna el beneficio a los participantes en la transacción entre partes vinculadas de acuerdo a las funciones realizadas, riesgos sufridos y activos utilizados por cada parte.

El método residual de la distribución del resultado, primero determina el beneficio residual deduciendo el beneficio rutinario asignados a cada participante de los beneficios consolidados ganados por todos los participantes en la transacción entre partes vinculadas. El beneficio residual es asignado basándose en la contribución de cada participante al beneficio residual.

El análisis de comparabilidad debe centrarse en las funciones desarrolladas, el riesgo sufrido y los activos empleados por cada participante, asimismo también se analizaran la asignación de costes,

⁴³³ Art. 27 de IMSTA.

gastos e ingresos y activos de cada participante, el tratamiento contable, la fiabilidad de la información y asunciones usadas para determinar la contribución de cada participante para el beneficio residual.

8.1.6 Otros métodos

Aunque la legislación de la RP de China, sobre precios de transferencia, deja la posibilidad de utilizar otros métodos coherentes con el principio de libre competencia para ajustar los precios entre sociedades vinculadas, no especifica ningún método en concreto.

8.2 Análisis de comparabilidad

Como se ha comentado anteriormente, un factor importante en los precios de transferencia es el análisis de comparabilidad, el cual principalmente es utilizado para seleccionar el método más adecuado para determinar el valor de libre competencia de transacciones vinculadas.

El análisis de comparabilidad en China, también ha intentado homogeneizarse con las directrices de la OCDE. Éste análisis debe basarse principalmente en los cinco puntos siguientes establecidos en el Art. 22 IMSTA: características de los activos transmitidos o servicios proveídos⁴³⁴, las funciones y riesgos asumidos por las partes en las transacciones⁴³⁵, las condiciones contractuales⁴³⁶, las circunstancias económicas⁴³⁷ y las estrategias de negocios⁴³⁸.

⁴³⁴ Las características de los activos transmitidos o servicios proveídos deben incluir las características físicas, calidad y cantidad de los activos tangibles, las características y el ámbito de los servicios prestados, así como los tipos, las formas, términos y ámbitos de la transaccional, y las devoluciones esperadas de los activos intangibles.

⁴³⁵ Principalmente funciones que incluyen la investigación y desarrollo, diseño, obtención, procesamiento, montaje, fabricación, gestión de inventarios, distribución, servicios post-venta, publicidad, logística, almacenamiento, financiamiento, finanzas, contabilidad, asuntos jurídicos y de gestión de recursos humanos. Cuando se realiza un análisis funcional, la semejanza de los activos empleados por las partes para la realización de las funciones

Cuando se preparé la documentación pertinente sobre PT, que se verá posteriormente, deberá incluir los factores a ser considerados en el análisis de comparabilidad incluyendo:

(1) Las características de las propiedades y servicios en transacciones, funciones y riesgos de las partes involucradas en la transacción, así como las condiciones contractuales, entorno económico y estrategias operativas;

(2) información de las funciones efectuadas, riesgos asumidos y activos empleados por comparables. Cuando se realice el análisis funcional, el parecido de los activos usados por las partes también deberán ser examinados.

(3) una descripción de las transacciones comparables, como características físicas, calidad y utilidad los activos tangibles; para negocios financieros, tipos de interés normal, importes, divisa, duración, y garantías, solvencia del prestatario, condiciones de repago, y métodos usados para calcular los interés para los negocios de financiación; la naturaleza y alcance de los servicios, tipos y modos de transacción de los activos intangibles; derechos de uso de activos

serán también examinados. Asimismo, Los riesgos también deberán ser analizados estos serán los riesgos de investigación y desarrollo, los riesgos de adquisiciones, riesgos de fabricación, distribución de riesgos, riesgos de marketing y riesgos de gestión y finanzas.

⁴³⁶ Las condiciones contractuales deben incluir el objetivo de las transacciones, la cuantía de las transacciones, los precios, las modalidades y condiciones de las tarifas y pagos, condiciones de envío, condiciones y alcance de servicios postventa, acuerdos para proporcionar servicios adicionales, el derecho de cambiar y revisar los contratos, duración de contrato, y el derecho a rescindir o renovar los contratos.

⁴³⁷ Las circunstancias económicas deben incluir los perfiles industriales, ubicaciones geográficas, escalas de mercado, segmentos de mercado, cuota de mercado, grado de competencia en el mercado, poder adquisitivo de los consumidores, sustitución de productos y servicios, precios de los factores de producción, costos de logística, y el control del gobierno.

⁴³⁸ Las estrategias de negocios deben incluir las estrategias para la innovación e investigación y desarrollo, diversificación de negocios, evasión de riesgos, y la cuota de mercado.

intangibles durante la transacción, y beneficios por el uso de los activos intangibles;

(4) fuentes, así como las condiciones y razones de selección, de la información comparable y

(5) ajustes hechos a los datos comparables por las diferencias, conjuntamente con las razones para hacer tales ajustes.⁴³⁹

Asimismo, cada método de ajuste tiene sus propias características a la hora de aplicar el análisis de comparabilidad como se ha ido viendo anteriormente en los respectivos apartados de los métodos de ajuste.

El análisis de funcionalidad es un factor muy importante en el análisis de comparabilidad, ya que ayuda a identificar que parte de beneficios derivan de la transacción y como ha contribuido cada parte en la transacción⁴⁴⁰.

8.3 Ajustes correspondientes

Una vez aplicados los métodos de valoración y el valor de las transacciones no se haya efectuado bajo el principio de libre competencia, se deberá hacer los ajustes correspondientes. En el ordenamiento jurídico de RP de China tales ajustes se encuentra regulados en la IMSTA y el EIT.

Los ajustes pueden ser primarios y correlativos, siendo el primero el aplicado por una sola Administración tributaria, y el segundo el que se aplicará si el ajuste afecta sociedades vinculadas ubicadas en otra región o estado, afectando por lo tanto a más de una Administración tributaria.

⁴³⁹ Art. 14.(iv) IMSTA.

⁴⁴⁰ LI, Jian and PAISEY, Alan, “*Transfer Pricing Audits in China*”, Palgrave Mac-Millan, New York, 2007, Pág. 86.

Por ende, si una de las sociedades involucrada en operaciones vinculadas se le ha aplicado en las transacciones un ajuste de precios de transferencia, la otra sociedad deberá permitir el ajuste correspondiente para evitar la doble tributación. Si el ajuste correspondiente implica sociedades vinculadas de un tratado fiscal ratificado con un país o autonomía, para la aplicación de la sociedad, la Administración Tributaria Estatal deberá negociar con las autoridades tributarias competentes de la otra parte del tratado tributario de conforme con los procedimientos de mutuo acuerdo del tratado fiscal.⁴⁴¹

La sociedad deberá solicitar el ajuste correspondiente en el plazo de tres años desde el día en la sociedad o partes vinculadas reciben el aviso del ajuste de precio de transferencia⁴⁴².

Los impuestos pagados relacionados con intereses, arrendamientos y pagos de royalties de sociedades vinculadas extranjeras involucradas en el ajuste de precios de transferencia no están sujetos al ajuste correspondiente.⁴⁴³

La aplicación de los ajustes correspondientes puede crear una doble tributación de las rentas a las que se les ha aplicado el ajuste, para mitigar esta doble tributación se deberá acudir a los convenios para evitar la doble imposición.

9. Documentación d los precios de transferencia

En el esfuerzo de implementar el principio de libre competencia en los precios de transferencia, China ha creado un sistema de formularios para poder recoger toda la información necesaria de sociedades con

⁴⁴¹ Art. 98 de IMSTA.

⁴⁴² Art. 100 de IMSTA.

⁴⁴³ Art. 101 de IMSTA.

operaciones vinculadas, con el fin de controlar la buena práctica de PT. Por ende, todas las sociedades, incluyendo las sociedades residentes que tributan de acuerdo con los libros de contabilidad, así como las sociedades no residentes con establecimiento en China que tributen sobre el EIT, independientemente de que tengan operaciones vinculadas, deben presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades a las Autoridades Tributarias anualmente, adjuntando con la declaración, además, un informe anual adicional sobre las transacciones entre sociedades vinculadas⁴⁴⁴, con los siguientes formularios⁴⁴⁵:

1. Formulario del Informe anual de transacciones entre partes vinculadas de la RP de China - partes vinculadas. (Related-party transactions annual reporting forms of the People's Republic of China – related parties .
2. Formulario del Informe anual de transacciones entre partes vinculadas de la RP de China – Compendio de las transacciones entre partes vinculadas. Related-party transactions annual reporting forms of the People's Republic of China – summary of related-party transactions.
3. Formulario del Informe anual de transacciones entre partes vinculadas de la RP de China – ventas y compras. Related-party transactions annual reporting forms of the People's Republic of China – sales and purchase.
4. Formulario del Informe anual de transacciones entre partes vinculadas de la RP de China – Servicios. Related-party

⁴⁴⁴ Art. 11 de IMSTA y Art. 43 EITL.

⁴⁴⁵ Ver apéndice 2 Circular of the State Administration of Taxation on Printing and Issuing the Annual Reporting Forms on the Related Party Transactions of Enterprises of the People's Republic of China (Circular Guoshuifa (2008) Number 114) la circular incluye nueve diferentes formularios relacionados con las transacciones entre entidades vinculadas que han de ser rellenados por el contribuyente.

transactions annual reporting forms of the People's Republic of China – services.

5. Formulario del Informe anual de transacciones entre partes vinculadas de la RP de China – activos intangible
Related-party transactions annual reporting forms of the People's Republic of China – intangible assets.
6. Formulario del Informe anual de transacciones entre partes vinculadas de la RP de China – Activo fijo
Related-party transactions annual reporting forms of the People's Republic of China – fixed assets.
7. Formulario del Informe anual de transacciones entre partes vinculadas de la RP de China – Financiación
Related-party transactions annual reporting forms of the People's Republic of China – financing.
8. Formulario del Informe anual de transacciones entre partes vinculadas de la RP de China – Inversiones
Related-party transactions annual reporting forms of the People's Republic of China – outbound investment.
9. Formulario del Informe anual de transacciones entre partes vinculadas de la RP de China – Pagos
Related-party transactions annual reporting forms of the People's Republic of China – outbound payment.

Con éste informe la SAT obtiene información sobre transacciones tanto vinculadas como no vinculadas de sociedades nacionales y foráneas, permitiendo adquirir información muy relevante, a la SAT para basar las decisiones sobre los riesgos de precios de transferencia implementada en el resultado financiero del contribuyente.

Asimismo, las sociedades deberán preparar, conservar y presentar, bajo solicitud de la Administración tributaria, la documentación contemporánea sobre sus transacciones entre sociedades vinculadas. La documentación contemporánea deberá incluir información de la estructura de la organización, estado de las Operaciones empresariales, información de las transacciones entre partes vinculadas, análisis de comparabilidad y selección y aplicación de los métodos de precios de transferencia.

Esta documentación deberá detallar⁴⁴⁶:

1. Estructura de la organización, incluyendo :
 - (a) La estructura de la organización y estructura de propiedad del grupo en que la sociedad está vinculada.
 - (b) Cambios de las relaciones entre la sociedad y las partes vinculadas durante el año.
 - (c) Información de las sociedades vinculadas a la sociedad, incluyendo el nombre de las partes vinculadas, representantes legales, altos directivos, como miembros de dirección o directores, dirección registrada así como dirección social actual, y los nombres de personas vinculadas, nacionalidad, domicilio, e información familia. Las partes vinculadas que influyeran directamente en el precio de las transacciones vinculadas deberán ser especificados.
 - (d) Impuestos sobre las rentas, los tipos aplicados y los incentivos fiscales aplicables a las partes vinculadas.

2. Estado de las Operaciones empresariales:

⁴⁴⁶ Art.14 IMSTA.

- (a) Estado de las transacciones de la sociedad, incluyendo cualquier cambio del desarrollo de transacciones y de la sociedad; estado de la industria y sus desarrollos; estrategia empresarial; principales asuntos económicos y legales tales como política industrial y restricciones industriales que puedan influir en sociedades y su industria; grupo de cadena de industria; y posición industrial.
- (b) Composición de los negocios centrales, y las proporciones de sus ingresos sobre los ingresos totales, así como la proporción de los beneficios obtenidos sobre los beneficios totales.
- (c) Análisis de la posición de la sociedad en la industria y en el mercado competitivo relacionado.
- (d) Organigrama de la estructura interna de la sociedad y las respectivas funciones desarrolladas, riesgos asumidos, y activos empleados por la sociedad y sus partes vinculadas en las transacciones vinculadas (incluyendo el formulario de análisis de funciones y riesgos)
- (e) Extractos de la consolidación financiera del grupo, la preparación puede ser extendida de acuerdo a su año contable, pero no después del 31 de diciembre del siguiente año que incurrieron las transacciones vinculadas.

3. Información de las transacciones entre partes vinculadas:

- (a) Tipos, participantes, tiempo, valor, divisa, y condiciones contractuales de las transacciones entre partes vinculadas.
- (b) Condiciones de comercio de las transacciones entre partes vinculadas, y cualquier cambio ocurrido en el año, acompañado de explicaciones.

- (c) Comparación de los procesos empresariales entre las transacciones entre partes vinculadas y otras partes, incluyendo flujos de información, logística y cash flow.
- (d) Activos intangibles involucrados en transacciones entre partes vinculadas, y su influencia en el precio.
- (e) Copias de todos los contratos o acuerdos en relación con las transacciones entre partes vinculadas, con explicaciones de su ejecución.
- (f) Análisis de los principales factores económicos y legales que afecten el precio de las transacciones entre partes vinculadas
- (g) Asignación de los ingresos, costes, gastos y beneficios entre las transacciones de partes vinculadas y transacciones entre partes independientes. Cuando la asignación directa no esté disponible, la asignación debe realizarse usando ratios razonables, y la determinación de los ratios debe ser justificada (incluyendo y completando el "*Financial Analysis on Annual Related Party Transactions Form*")

4. Análisis de comparabilidad

- (a) Los factores a ser considerados en el análisis de comparabilidad incluye las características de las propiedades y servicios en transacciones, funciones y riesgos de las partes involucradas en la transacción, así como las condiciones contractuales, entorno económico y estrategias operativas.
- (b) Información de las funciones efectuadas, riesgos asumidos y activos empleados por comparables.
- (c) Una descripción de las transacciones comparables, como características físicas, calidad y utilidad los activos tangibles;

para negocios financieros, tipos de interés normal, importes, divisa, duración, y garantías, solvencia del prestatario, condiciones de repago, y métodos usados para calcular los intereses para los negocios de financiación; la naturaleza y alcance de los servicios, tipos y modos de transacción de los activos intangibles; derechos de uso de activos intangibles durante la transacción, y beneficios por el uso de los activos intangibles.

- (d) Fuentes, así como las condiciones y razones de selección, de la información comparable.
- (e) Ajustes hechos a los datos comparables por las diferencias, conjuntamente con las razones para hacer tales ajustes.

5. Selección y aplicación de los métodos de precios de transferencia:

- (a) Métodos de precios de transferencia aplicados y razones para la aplicación.

Cuando se opte por un método basado en los beneficios, se deberá argumentar las contribuciones realizadas por las sociedades al total del beneficio o beneficio residual a nivel del grupo.

- (b) Argumentación de como la información comparable sostiene los métodos seleccionados de precios de transferencia.
- (c) Suposiciones y criterios hechos en el proceso de determinación del precio o beneficio en transacciones comparables entre sociedades independientes.
- (d) Determinación del principio de libre competencia o beneficio usando el método de precio de transferencia apropiado y el análisis de comparabilidad relevante.

(e) Otra información que apoye los métodos de precios de transferencia seleccionados.

Aunque es altamente recomendable para las sociedades extranjeras preparar anualmente el informe sobre los precios de transferencia de las transacciones entre sus sociedades vinculadas, la IMSTA establece que las sociedades que no lleguen a los umbrales mínimos, están exentas de preparar el informe anual (documentación actual) sobre precios de transferencia para las autoridades tributarias. Por tanto, las sociedades/contribuyentes del EIT que sus operaciones vinculadas no superen los 200 millones⁴⁴⁷ de yuanes por ventas y compras de bienes tangibles, u otras transacciones vinculadas tales como servicios, financiación y similares, por una cuantía inferior a 40 millones⁴⁴⁸ de yuanes no estarán obligadas a preparar el informe sobre los precios de transferencia de operaciones vinculadas. Además las transacciones bajo APA así como las transacciones nacionales entre partes vinculadas y que no tengan una participación superior al 50% de capital extranjero estarán exentas de presentar el informe,⁴⁴⁹ aún así es recomendable preparar el informe en caso de que la Administración Tributaria haga una inspección.

El informe básicamente debe especificar la estructura de la organización, visión general de las operaciones empresariales, información de las transacciones entre partes vinculadas, análisis de comparabilidad y las selección y aplicación de los métodos de precios de transferencia usados por la sociedad.⁴⁵⁰

⁴⁴⁷ Según lo establecido en el art 15 de las IMSTA la cuantía de 200 millones de yuanes es calculada basándose en el valor declarado en las importaciones y exportaciones del año documentado.

⁴⁴⁸ Según lo establecido en el art 15 de las IMSTA la cuantía de financiación entre partes vinculadas es calculada basándose en los intereses pagados o recibidos.

⁴⁴⁹ Art. 15 de IMSTA.

⁴⁵⁰ Art. 14 de IMSTA.

En el caso que la Autoridad Tributaria efectúe una investigación de las transacciones entre sociedades vinculadas, la sociedad matriz con sus filiales y otras sociedades vinculadas a la investigación, deberán proveer la información relevante de acuerdo a la normativa establecida.⁴⁵¹

El informe debe prepararse en chino⁴⁵² y antes del 31 de mayo del siguiente año fiscal en que se efectúen las transacciones vinculadas. El cual deberá ser presentado en un plazo de 20 días desde que sea solicitada por las Autoridades Tributarias.

Los documentos del informe deberán guardarse por un periodo de 10 años desde el 1 de junio del año después de que se efectúen las transacciones vinculadas⁴⁵³. Asimismo, en los casos que el registro tributario sea modificado o cancelado debido a adquisiciones y fusiones los informes deberán ser también guardados por las sociedades posteriores.⁴⁵⁴

10. Ajuste e Investigación de precios de transferencia

Como se ha mencionado anteriormente, las Autoridades Tributarias de China están incrementando las inspecciones sobre Precios de Transferencia entre sociedades vinculadas, el ajuste e inspección de los Precios de Transferencia por las Autoridades Tributarias pueden plantear un alto riesgo financiero para las sociedades, así como un incremento de costes para éstas.

Las Autoridades Tributarias de la RP de China tienen la potestad de seleccionar sociedades para realizar inspecciones sobre precios de

⁴⁵¹ Art. 43 EITL.

⁴⁵² Cuando el documento original sea en idioma extranjero se debe presentar, también, una copia en chino.

⁴⁵³ Art. 20 de IMSTA.

⁴⁵⁴ Art. 19 de IMSTA.

transferencia y hacer los ajustes pertinentes en caso de que el principio de libre competencia no se cumpla. Las sociedades bajo inspección, por su parte, deberán presentar detalladamente documentación sobre sus transacciones vinculadas y proveer la información relevante sin negarse u ocultando información.

A través de la Circular 363 sobre la Intensificación de Inspecciones y Análisis de los Precios de Transferencia⁴⁵⁵ la Administración Tributaria Estatal de China informó de la intensificación de las inspecciones sobre PT, así como de las obligaciones tributarias de las sociedades sobre las operaciones vinculadas. La Circular 363 estipula la necesidad de las Administraciones Tributarias del Estado y Locales de todas las provincias, regiones autónomas, municipalidades directamente bajo el control del Gobierno Central y ciudades específicamente diseñadas en el plano gubernamental de incrementar las investigaciones sobre PT, a través, principalmente, del análisis de riesgo de las sociedades bajo investigación y del análisis financieros de las transacciones vinculadas de sociedades bajo investigación. Además, se acordó los formularios a utilizar para la investigación, que son el formulario del análisis del riesgo funcional de sociedades, formulario de confirmación del análisis del riesgo funcional de sociedades y el formulario del análisis financiero de operaciones vinculadas entre sociedades.

Normalmente, según lo establecido en el Art. 29 de la IMSTA, las investigaciones se centran en:

- (1) sociedades con una significativa cuantía de operaciones vinculadas o varios tipos de transacciones entre partes vinculadas;
- (2) sociedades con pérdidas continuas, bajos beneficios o con fluctuación de beneficios;

⁴⁵⁵ Circular of the State Administration of Taxation on Intensifying Investigation into and Analysis of Transfer Pricing, Guo Shui Han [2007] No. 363.

- (3) sociedades con niveles de beneficios inferiores a aquellas otras sociedades en la misma industria/sector;
- (4) sociedades con niveles de beneficios que no corresponden con las funciones desarrolladas y riesgo asumido;
- (5) sociedades encargadas de transacciones con partes vinculadas establecidas en paraísos fiscales;
- (6) sociedades que no documenten en los formularios las transacciones entre sociedades vinculadas o no preparen la documentación actual requerida y
- (7) aquellas sociedades que claramente están en desacuerdo con el principio de libre competencia.

Asimismo, raramente se harán inspecciones sobre precios de transferencia a dos sociedades nacionales que el tipo impositivo sea igual, siempre que la transacción disminuya directa o indirectamente el recaudación tributaria global del país.⁴⁵⁶

Las Autoridades tributarias deben verificar la documentación de las sociedades, y requerir a éstas completar el "Formulario de análisis de factores comparables"⁴⁵⁷ de acuerdo con la normativa relevante.⁴⁵⁸

De acuerdo con la documentación y material proveído por la sociedad vinculada, las autoridades tributarias deben completar el "formulario para la determinación de relación de vinculación entre sociedades/partes"⁴⁵⁹, el "formulario para determinación relación de

⁴⁵⁶ Art. 30 de IMSTA.

⁴⁵⁷ Comparability Factors Form.

⁴⁵⁸ Art. 34 inciso primero de IMSTA.

⁴⁵⁹ Form for Determination of Related Party Relationship

vinculación entre sociedades/partes”, los cuales deberán ser corroborados por la sociedad bajo inspección.⁴⁶⁰

Las Autoridades Tributarias deberán analizar y evaluar (haciendo uso de información tanto pública como privada) si las transacciones vinculadas han sido realizadas bajo el principio de libre competencia, basándose en los métodos de precios de transferencia vistos anteriormente.⁴⁶¹

Asimismo, durante el análisis y evaluación de las operaciones vinculadas, las Autoridades Tributarias no deberán hacer, en principio, ajustes basados en los beneficios operacionales causados por las diferencias entre la sociedad y empresas comparables en términos de capital de explotación. Si tales ajustes se requieren, se debe obtener la aprobación de la Administración Tributaria Estatal para poderlos ejercer.⁴⁶²

Las sociedades que desarrollen procesos y manufacturación bajo órdenes de sociedades vinculadas, y no tengan funciones de gestión de decisiones, investigación y desarrollo, ventas, no deberán asumir ningún riesgo o pérdida causada por decisiones erróneas, de capacidad bajo utilización y productos no comerciables. El margen de beneficio de estas sociedades debe ser establecido a un cierto nivel. Para las sociedades con pérdidas, las Autoridades Tributarias deberán seleccionar el precio comparable apropiado o empresa comparable para determinar el nivel de beneficio basado en el análisis económico.⁴⁶³

Cuando, las Autoridades Tributarias desarrollen el análisis de comparabilidad y hagan el ajuste fiscal pertinente, en las situaciones en

⁴⁶⁰ Art. 34 inciso Segundo de IMSTA.

⁴⁶¹ Art. 37 de IMSTA.

⁴⁶² Art. 38 de IMSTA.

⁴⁶³ Art. 39 de IMSTA.

que las transacciones respectivas incluyendo pagos y recibos entre sociedades vinculadas estén compensadas, deberán, en principio, restablecer las transacciones y evaluar las operaciones vinculadas por separado.⁴⁶⁴

Asimismo, cuando las Autoridades Tributarias analicen y evalúen los beneficios de una sociedad usando el método intercuartil, en los casos que el beneficio sea inferior que el mediano de las empresas comparables del rango de intercuartil, se deberá realizar normalmente un ajuste no inferior al mediano.⁴⁶⁵

En los casos de que una inspección sobre precios de transferencia de las Autoridades Tributarias muestren que no se ha seguido el principio de libre competencia, y el resultado sea una reducción de la renta tributable de la sociedad y/o reducción del impuesto a tributar, las Autoridades Tributarias deberán hacer los ajustes fiscales pertinentes, siguiendo los procedimientos siguientes:⁴⁶⁶

- (1) Elaboración de un borrador de un plan de ajuste fiscal especial preliminar basado en pruebas, verificación y análisis de comparabilidad.
- (2) Las negociaciones deberán ser llevadas a cabo de acuerdo con el Plan de ajuste preliminar. Las Autoridades tributarias y la sociedad deberán, respectivamente, elegir a un jefe de negociaciones, y los "Registros de Negociaciones" emitidos por el inspector tributario deberán ser firmados y confirmados por los dos jefes de negociaciones.

⁴⁶⁴ Art. 40 de IMSTA.

⁴⁶⁵ Art. 41 de IMSTA.

⁴⁶⁶ Art. 43 de IMSTA.

Si la sociedad se niega a firmar los registros, dos o más inspectores pueden firmar la documentación para propósitos de documentación.

- (3) Si la sociedad no está de acuerdo con el Plan de ajuste preliminar, se deberá proveer más información relevante en el tiempo estipulado por la Administración Tributaria.
- (4) Las Autoridades Tributarias, deberán publicar un "Aviso de Plan de Ajuste Preliminar de la Investigación Especial de Tributación"⁴⁶⁷ basándose en sus conclusiones. Y la sociedad tendrá siete días para presentar un escrito de desacuerdo a las Autoridades Tributarias, y estas revisarán y negociarán otra vez la documentación.
- (5) Y finalmente, las Autoridades Tributarias deben confirmar el plan de ajuste finalizado, y enviar a la sociedad el "Aviso de Inspección del Ajuste Fiscal Especial"⁴⁶⁸

Una vez la sociedad reciba "Aviso de Investigación de Ajuste Fiscal Especial", ésta deberá pagar las tasas e intereses correspondientes, en el tiempo límite especificado⁴⁶⁹.

Las Autoridades Tributarias, después del ajuste de precios de transferencia de una sociedad, inspeccionara la dicha sociedad por un periodo de cinco años desde el año del ajuste, y la sociedad durante esos años deberá presentar anualmente una informe contemporáneo/actual. Del informe entregado por la sociedad de la información tributaria anual, la Autoridad Tributaria deberá centrarse en analizar y evaluar (1) las inversiones, operaciones y cambios relacionados de la sociedad; (2) cambios en el valor, reflejados en la

⁴⁶⁷ Notice on Preliminary Adjustment Plan of Special Taxation Investigation.

⁴⁶⁸ Notice on Special Taxation Investigation Adjustment.

⁴⁶⁹ Art. 44 de IMSTA.

declaración de la renta presentada por la sociedad; (3) cambios en los resultados empresariales de la sociedad y (4) cambios en las operaciones vinculadas.⁴⁷⁰

Si en el transcurso del periodo de seguimiento las Autoridades Tributarias identifican un precio de transferencia anormal, deberán contactar a la sociedad inmediatamente y solicitarle un reajuste o empezar una investigación sobre los precios de transferencia de la sociedad.⁴⁷¹

Finalmente, las autoridades tributarias podrán realizar ajustes fiscales durante los 10 años siguientes al año fiscal de una transacción, en los casos en que una sociedad con sus partes vinculadas no cumpla con el principio de libre competencia o la sociedad aplique una medida sin un objetivo comercial razonable⁴⁷².

Por ende, como establece Garrigues Abogados y Asesores Tributarios “es recomendable que las filiales chinas de empresas españolas efectúen un análisis inmediato de sus operaciones vinculadas, con el objetivo primero de identificar si se encuentran en el umbral que les obliga a cumplimentar las obligaciones adicionales de documentación. Si este fuera el caso, la preparación de la documentación debería iniciarse de inmediato. Si no se estuviera dentro del umbral, las filiales chinas deberían, en todo caso, asegurarse de que pueden acreditar la valoración a mercado de las operaciones con su matriz, incluso si solo se encuentran sujetas a la obligación de presentar el resumen anual. En cualquier caso, una documentación en sintonía con la preparada en España por la matriz puede ser un apoyo importante. Asimismo, los acuerdos de reparto de costes o valoraciones previas de operaciones vinculadas -con la posibilidad de realizar una consulta previa y anónima

⁴⁷⁰ Art. 45 de IMSTA.

⁴⁷¹ Art. 47 último inciso de IMSTA.

⁴⁷² Art. 123 del RIEIT.

con las autoridades fiscales chinas- podrían ser útiles para determinados contribuyentes.”⁴⁷³

11. Sanciones y Responsabilidad legal en los precios de transferencia de China

El contribuyente será sancionado en el ámbito de precios de transferencia cuando no cumpla con sus obligaciones de documentación o de tratamiento del valor de las transacciones como se analizará seguidamente.

En las obligaciones de documentación el contribuyente debe presentar un informe anual de las transacciones de las sociedades vinculadas obligatoriamente a las autoridades tributarias, pero aquellas sociedades que fallen en presentarlo a las autoridades tributarias o no conserven la documentación actual/contemporánea u otra documentación relevante ⁴⁷⁴, serán obligadas por las autoridades tributarias a corregir sus actos en un tiempo estipulado, y podrán, también, imponer una sanción a la sociedad, la cuantía de la sanción dependerá en la seriedad del caso.

Como se establece en el Art. 60 de la Ley de la RP de China sobre la Administración de la Recaudación de Impuestos, la Autoridad Tributaria ordenará al contribuyente a enmendar los actos necesarios en un periodo estipulado de tiempo, y a su vez podrá imponer una sanción de una cuantía no superior a los 2.000 Yuanes. Si el caso es serio, la autoridad tributaria de 2,000 Yuan a 10,000 Yuanes al contribuyente: [...] cuando el contribuyente no utilice los certificados de registro de acuerdo con las provisiones, o si presta, altera, estropea, negocia o falsifica los certificados de registro, deberá imponerse una sanción de

⁴⁷³ Garrigues Abogados y Asesores Tributarios, “CHINA: NUEVAS OBLIGACIONES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA”, Fiscal Garrigues Novedades, Madrid, Enero 2009.

⁴⁷⁴ Art. 105 de IMSTA.

una cuantía entre 2,000 Yuan a 10,000 Yuanes, en caso de un caso serio la cuantía de la sanción oscilará entre los 10.000 yuanes a los 50.000 yuanes-

Cuando la sociedad se niegue a presentar la documentación actual/contemporánea u otra información relacionada a las operaciones vinculadas a las autoridades tributarias, o entrega información falsa o incompleta que no refleje el estado actual de operaciones vinculadas a las autoridades tributarias obligaran a la sociedad a la corrección del acto y podrán imponer una sanción de 10,000 a 50,000RMB⁴⁷⁵, dependiendo de la gravedad de la infracción⁴⁷⁶. Asimismo, las autoridades tributarias tienen la potestad de tasar las rentas tributables de la sociedad⁴⁷⁷, basándose en los niveles de porcentaje de beneficios de empresas idénticas o similares, sobre la base de los costes de la Empresa más una cantidad razonable de gastos y margen de beneficios, sobre la base de una parte razonable de los beneficios totales conseguidos por el grupo de partes relacionadas y/o utilizando otros métodos razonables⁴⁷⁸.

En los casos que la sociedad no esté de acuerdo con las rentas tributables calculadas por las autoridades tributarias mediante el uso de los métodos mencionados anteriormente, la sociedad presentará las evidencias correspondientes; y tras su comprobación por las

⁴⁷⁵ Art. 70 de la LATC.

⁴⁷⁶ Art. 96 de la DRILATC, un contribuyente o agente retenedor deberá ser sancionado de acuerdo con el art, 70 de la LATC si se dan cualquiera de la siguientes circunstancias: (1) ofrece documentación falsa que representa la información actual, o se niega a proveer la documentación relevante;

(2) se niega o dificulta al organismo tributario de escribir, grabar, filmar, fotografiar y copiar la información y materiales relevantes del caso;

(3) el contribuyente o agente retenedor transfiere, oculta, destruye materiales relevantes en el proceso de inspección;

(4) Otras circunstancias que fallen a aceptar la inspección tributaria de acuerdo con la ley.

⁴⁷⁷ Art. 44 de la EITL.

⁴⁷⁸ Art. 115 REITL.

autoridades tributarias, se podrán ajustar las rentas gravables calculadas⁴⁷⁹.

En los casos que las autoridades tributarias hagan un ajuste fiscal especial a una sociedad, se incrementará por un tipo de de intereses diario estipulado por punto de referencia del Banco Popular de China el 31 de diciembre del año fiscal en que sea insuficiente el pago del impuesto, además se incrementará con un 5% cualquier ajuste calculado desde el 1 de junio del año posterior al ajuste hasta la fecha de pago. Pero, cuando la sociedad presente la documentación actual/contemporánea y la documentación relevante o la sociedad no esté obligada a preparar la documentación actual/contemporánea pero provee otra información relevante no se aplicará el incremento del 5%.⁴⁸⁰

12. Acuerdo de Reparto de costes

Los acuerdos de reparto de costes entre empresas asociadas como establece la EITL en su Art. 41 pár. 2 debe efectuarse bajo el principio de libre competencia, asimismo deberá ser acorde con lo establecido en el capítulo 7 de las IMSTA, el cual establece los parámetros sobre ARC en la RP de China. Los ARC pueden tener forma de APA. Los ARC son regularizados en la RP de China de forma para atraer en particular nueva y alta tecnología ya que los CRA son valiosos para las sociedades⁴⁸¹.

Los participantes de un ARC entre sociedades vinculadas pueden explotar los beneficios del desarrollo o transferencia de propiedad

⁴⁷⁹ Art. 115 REITL.

⁴⁸⁰ Art. 107 de IMSTA.

Los intereses mencionados no serán deducibles cuando se calcule las rentas tributables.

⁴⁸¹ Yuan, Jeff, "China: Transfer Pricing Under the New Income Tax Law Regime", PricewaterhouseCoopers, 2007, pág. . 3.

intangible⁴⁸² o de la participación de servicios, y asumir los costes correspondientes. Los costes nacidos del ARC deben ser acordes a aquellos que se darían entre sociedades no vinculadas en circunstancias comparables. Asimismo, los beneficios esperados por los participantes del ARC de los derechos de la propiedad intangible y servicios deben basarse en asunciones comerciales razonables y prácticas de comercio normales.⁴⁸³

En los casos que el ARC ha sido realizado y ha resultado en la creación de ciertos activos, si hay algún cambio de participación o el acuerdo se finaliza, se debe proceder con de la siguiente manera de acuerdo con el principio de libre competencia:⁴⁸⁴

- a. Para los pagos de entrada, el nuevo participante debe pagar una cuota razonable para obtener los beneficios del resultado existente del acuerdo.
- b. Para compensación de salida, el participante origina que deje el acuerdo debe transferir los beneficios a otros participantes con la garantía una compensación razonable.
- c. Después de los cambios de participantes, los beneficios y costes compartidos por cada participante debe ser ajustado correctamente.
- d. Cuando el acuerdo se finaliza, los resultados existentes deben ser asignados entre los participantes razonablemente.

En el caso de que una sociedad no cumpla con el principio de libre competencia en los puntos acabados de mencionar, y resulte en una disminución de los ingresos imposables, las Autoridades competentes tienen la facultad de hacer los ajustes pertinentes.

⁴⁸² Se ha de tener en cuenta que los participantes de un ARC que hagan uso de transferencia o desarrollo de propiedad intangible no deberán pagar royalties aparte.

⁴⁸³ Véase en art. 65 y 66 de las IMSTA.

⁴⁸⁴ Art. 70 de las IMSTA.

12.1 Tratamiento tributario de los ARC

El tratamiento fiscal de los ARC según lo dispuesto en el Art. 72 de IMSTA debe ser tratado en cumplimiento con el principio de libre competencia, de la forma siguiente:

- Los costes asignados a las sociedades bajo el acuerdo, debe deducirse en cada año como se estipula en el ARC para al impuesto sobre sociedades.
- La cuantía de los ajustes de compensación debe incluirse en las rentas imponible en el año que se produzca.
- Los ARC que impliquen activos intangibles, pagos de entrada, compensaciones de salida o asignación de los resultados existentes cuando el acuerdo se finaliza, deben ser tratados de acuerdo con las disposiciones relevantes para activos adquiridos o en disposición.

En los casos que una sociedad firme un ARC con partes vinculadas, según el Art. 75 IMSTA, los costes asignados no serán deducibles cuando se compute las rentas imponible cuando:

- (a) falte un objetivo comercial razonable y una substancia económica,
- (b) no cumpla el principio de libre competencia,
- (c) no cumpla con el principio de coste-ingreso/beneficio,
- (d) no rellene o prepare, reserve y provea la documentación contemporánea para el ARC consiguientes a la normativa o
- (e) el periodo de operación sea inferior a 20 años desde la constitución del ARC.

12.2 Documentación

La documentación a preparar de los ARC es un factor importante a tener en cuenta, aparte de la documentación establecida sobre la documentación de los precios de transferencia los ARC deben incluir según lo establecido en los Art. 68 y 74 de las IMSTA la información necesaria para el ARC, la cual principalmente debe incluir:

- a. Nombre de los participantes, país (región), partes vinculadas, derechos y obligaciones del acuerdo.
- b. Contenido y alcance del activo intangible o servicios involucrados en el ARC, la parte que realice la investigación y el desarrollo o provea los servicios involucrados del ARC, así como sus responsabilidades y tareas.
- c. Duración del ARC.
- d. Métodos de cálculo y asunciones de los beneficios esperados por los participantes.
- e. Cuantía, forma y métodos valoración para el coste inicial, así como los costes siguientes a pagados por los participantes, y explicación de la naturaleza de libre competencia.
- f. Especificación de la aplicación de las políticas de contabilidad y cualquier cambio.
- g. Procedimientos y tratamiento de entradas y salidas de participantes en el acuerdo.
- h. Plazos y tratamiento para pagos compensatorios entre los participantes.
- i. Plazos y tratamiento para cambios o finalización del acuerdo.
- j. Normas de uso de los resultados del acuerdo para no-participantes.

Una vez concluido el ARC se debe informar a la Administración Tributaria Estatal (en adelante SAT⁴⁸⁵) en un plazo de 30 días desde que

⁴⁸⁵ State Administration of Taxation of RP of China.

se concluyó, por su parte las Autoridades tributarias informaran a la SAT para revisar si el ARC cumple con el principio de libre competencia.

Durante la ejecución del ARC la sociedad debe preparar la siguiente información contemporánea:

- a. Copia del ARC.
- b. Otros acuerdos alcanzados para la implementación del ARC.
- c. Uso de los resultados y cuantía y forma de pago para no-participantes.
- d. Resumen de los nuevos participantes y participantes salientes del año actual, incluyendo el nombre, país (región), partes vinculadas, cuantía y forma de pago de derechos de entrada y pagos de salida.
- e. Resumen de cambios o finalización del ARC, incluyendo las razones, trato o distribución de los resultados logrados.
- f. Coste total y sus composiciones consiguientes del ARC del año actual.
- g. Resumen de la asignación de costes a cada participante del año actual, incluyendo la cuantía, forma y objetivos del coste pagado, y la cuantía, forma y objetivos de cualquier pago o recibo de compensación.
- h. Comparación de la previsión anual de beneficios, así como los ajustes correspondientes efectuados para el año actual.

13. Acuerdos Previos de Valoración

Los Acuerdos Previos de Valoración, en adelante APA, fueron introducidos en la RP de por primera vez por la circular 59 del 23 de abril de 1998 sobre la Norma de la Fiscalidad de Transacciones Empresariales entre empresas vinculadas de la Administración

Tributaria Estatal de la RP de China⁴⁸⁶, seguida por las Normas de Aplicación de la Ley de la RP de China sobre la Administración de la Recaudación de Impuestos⁴⁸⁷, promulgada por el Decreto n. 362 por el Consejo de Estado de la República Popular de China el 7 de septiembre de y por la circular 118 de 2004. Recientemente con la EITL y su reglamento se le dieron reconocimiento legal, y en las IMSTA dedica el capítulo 6 a los Acuerdos Previos de Valoración, el cual está redactado de acuerdo con las normas anteriores vigentes⁴⁸⁸.

Como señala KUAN, S. Judy, los objetivos de implementación de APA de la SAT es alentar a los contribuyentes a ser proactivos en implementar su política de precios de transferencia, incrementar los niveles de cooperación entre el contribuyente y las Autoridades tributarias, y reducir las cargas de auditorías al Gobierno. Con la Regulación del APA, se intenta prever que los procesos y procedimientos administrativos del APA en China sean eficientes y estandarizados, y que el APA sea una herramienta usada frecuentemente en conformidad con los precios de transferencia y para la planificación fiscal en las multinacionales en China.⁴⁸⁹

Cuando una sociedad quiera adoptar un APA para sus transacciones entre parte/s vinculada/s, puede presentar a la administración tributaria la valoración y cómputo de las transacciones entre sociedades y filiales.

⁴⁸⁶ Circular 59 del 23 de abril de 1998.

⁴⁸⁷ Art. 53. Un obligado tributario deberá presentar el principio del precio fijado y calcular el método de las transacciones empresariales entre la sociedad y sus empresas filiales al organismo tributario competente, el cual, después de dar la aprobación tras la pertinente inspección, deberá llegar a un acuerdo concerniente al precio fijado por adelantado y supervisar la implementación de éste por el contribuyente.

⁴⁸⁸ El art. 42 de la EITL, el art. 113 del Reglamento de la EITL y art. 53 de de Normas de Aplicación de la Ley de la RP de China sobre la Administración de la Recaudación de Impuestos.

⁴⁸⁹ Abe Zhao, Cheng Chi, Phillip Anderson en la monografía de Kuan, Judy S. "Global Transfer Pricing Solutions: 2005", Ed. Worldtrade Executive Inc, . Nigeria, 2005, Pág. 137.

La Administración y la sociedad deberán llegar a un acuerdo previo sobre el precio y aceptarlo. De conformidad con lo establecido en el Art. 113 del RIEIT, el acuerdo previo sobre precios, se trata de un acuerdo mediante el cual el contribuyente aplica por adelantado, negocia y alcanza un pacto con las autoridades fiscales sobre la aplicación de métodos de precios de transferencia, y métodos apropiados de cálculo de transacciones, con las partes vinculadas, de acuerdo con el principio de "*arm's length*", para los próximos años.⁴⁹⁰

Por tanto, los APA, son creados cuando un contribuyente propone/solicita a la Autoridad Tributaria competente⁴⁹¹, y esta aprueba, un principio de precio y un método de cálculo para las transacciones empresariales con sus sociedades vinculadas.⁴⁹²

Un APA habitualmente tendrá una duración de 3 a 5 años continuos, siendo efectivo desde el año siguiente a la presentación de la solicitud por escrito, por tanto sólo será de aplicación, normalmente, para años futuros a la solicitud⁴⁹³. Pero en el Art. 49 de las IMSTA establece que en el caso que durante el año de solicitud o años anteriores las operaciones vinculadas sean idénticas o similares a aquellas operaciones por las que se está solicitando el APA, siempre bajo aprobación de las Autoridades competentes, se podrá aplicar a la evaluación y ajuste de las transacciones llevadas a cabo en eso/s año/s los principios de precios de transferencia y métodos de cálculo determinados en el APA.

Normalmente sólo podrán obtener APA las sociedades que reúnan los siguientes tres requisitos: (1) sociedades con transacciones anuales

⁴⁹⁰ Anguita A., Urquizu, A., Xumei, H. Ying, H, Zhang, "La Fiscalidad de las ..", cit., 2008, pág. 198

⁴⁹¹ Las autoridades Tributarias competentes son aquellas con nivel superiores a las autoridades tributarias de municipalidades o autonomías.

⁴⁹² Art. 47 de IMSTA.

⁴⁹³ Art. 49 de IMSTA.

entre sociedades vinculadas que excedan el valor de 40 millones de RMB, (2) sociedades que cumplan las responsabilidades de las transacciones entre partes vinculadas informando de acuerdo con la Ley y (3) sociedades que preparen, preserven y presenten la documentación contemporánea de acuerdo con la Ley.⁴⁹⁴

13.1 APA Unilaterales, Bilaterales y Multilaterales

Las APA pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales dependiendo Administraciones fiscales que participaran en el acuerdo, es decir una APA unilateral sólo participará una administración fiscal, aquella administración fiscal en la que se solicita. En el caso de los APA bilaterales o multilaterales participan administraciones fiscales de dos o más países.

Cuando la Administración Tributaria Estatal acepta una solicitud de un APA, bilateral o multilateral, debe hacer las negociaciones pertinentes con las Autoridades Tributarias competentes de la otra parte del tratado fiscal conforme a los procedimientos de mutuo acuerdo proveídos en el tratado fiscal.⁴⁹⁵

Las sociedades que quieran solicitar un APA unilateral deberán, previamente someter una carta de intenciones a las Autoridades Tributarias, antes de solicitar formalmente el APA. Durante el periodo de negociación entre la sociedad y la Autoridad tributaria se deberán acordar los años de aplicación del APA, que sociedades vinculadas y transacciones vinculadas estarán implicadas en el acuerdo, las operaciones empresariales de las sociedades en años anteriores, además de un análisis de las funciones y riesgos de los sociedades vinculadas implicados en el acuerdo, así como si los asuntos de precios de transferencia de años anteriores deben ser solucionados usando los

⁴⁹⁴ Art. 48 de IMSTA.

⁴⁹⁵ Art. 102 de IMSTA.

métodos determinados en el acuerdo previo de valoración y cualquier otro asunto que requiera aclaración⁴⁹⁶.

Por otra parte las sociedades que quieran solicitar un APA bilateral o multilateral previamente deberán someter la carta de intenciones, además de a la Autoridad Tributaria correspondiente, también, a la Administración de Tributaria Estatal (SAT) simultáneamente, antes de hacer la solicitud del APA. Los asuntos a tratar deberán ser, aparte de los mencionados anteriormente para los acuerdos unilaterales, aquellos asuntos referentes a la solicitud de pre-documentación con las autoridades competentes del país con el que se hará el tratado, la Información sobre la operación empresariales y las transacciones vinculadas con las otras sociedades vinculadas referente a los años anteriores a la solicitud del APA, así como los principios de precios y métodos de cálculo en el APA que se someterán a las autoridades tributarias competentes del país a suscribir el tratado⁴⁹⁷.

Además, cuando las negociaciones e implementaciones de un APA involucren más de dos provincias, municipios, regiones urbanas directamente gobernadas y ciudades específicamente designadas en el plan estatal, o que involucren tanto a la oficina de Tributación estatal y local deberán ser organizadas y coordinadas por la SAT. Y las sociedades pueden presentar la carta de intenciones directamente al SAT.

En el caso que la carta de intenciones sea aceptada, la sociedad solicitante tiene un periodo de tres meses para presentar un informe de solicitud por escrito y la "Solicitud Oficial para un APA"⁴⁹⁸ a las Autoridades Tributarias desde el día de recepción del aviso de la reunión oficial de las autoridades tributarias. En el caso que se solicite

⁴⁹⁶ Art. 50. (i) de IMSTA.

⁴⁹⁷ Art. 50. (ii) de IMSTA.

⁴⁹⁸ Formal Application for APA.

un APA bilateral o multilateral se debe presentar, además, la “Solicitud para la Iniciación del Procedimiento de Mutuo Acuerdo”⁴⁹⁹ las cuales se deberán presentar simultáneamente⁵⁰⁰.

Según lo establecido en el Art. 52 de la IMSTA las Autoridades Tributarias deberán revisar y evaluar la solicitud oficial del APA en un periodo de cinco meses, el cual podrá ser extendido otros tres meses⁵⁰¹ encaso que se crea necesario. Asimismo si se requiere más información de la sociedad para concluir la solicitud, ésta será requerida a la sociedad. La evaluación y revisión de las Autoridades Tributarias se basará principalmente en el estatus operativo l histórico, en el perfil funcional y riesgo, en la información comparable, asunciones, en la política de precios de transferencia y métodos de cálculo y los precios de libre competencia o ámbito de beneficio esperados.

Si las Autoridades Tributaria y la sociedad no pueden alcanzar un APA, la información no relevante como sugerencias, asunciones, conceptos y juicios, obtenidos por las autoridades tributarias durante las reuniones o procesos de negociación, no podrán ser utilizados posteriormente para una investigación fiscal relacionada con las transacciones sobre el APA previsto.

La suspensión o finalización de la negociación de un APA puede efectuarse en cualquier momento antes de ser ratificado, por cualquiera de las partes involucradas (por la Sociedad o las Autoridades Tributarias)⁵⁰².

⁴⁹⁹ APA application for Initiating Mutual Agreement Proceeding.

⁵⁰⁰ Art. 51 de IMSTA.

⁵⁰¹ Las Autoridades Tributarias deberán expedir un “Aviso de Extensión de la Revisión y Evaluación del APA”.

⁵⁰² Art. 55 de IMSTA.

13.2 Implementación de un APA

Las Autoridades Tributarias deberán establecer un sistema de monitorización y gestión para la implementación de los APA, el cual debe seguir los siguientes puntos:

La sociedad debe guardar toda la información y documentación relevante y no debe perder, destruir o transferir ninguna documentación o información. La sociedad debe proporcionar a las autoridades de tributaria un informe anual en el estado de implementación del APA en el plazo de cinco meses después de finalizar el año fiscal⁵⁰³.

La sociedad debe ilustrar en un informe sus operaciones anuales, y como se han cumplido con las provisiones relevantes al APA, y cualquier otra petición de modificación o finalización del APA⁵⁰⁴.

Asimismo, durante el período de implementación del APA, las autoridades tributarias deben comprobar regularmente (semestralmente) el estado de la implementación del APA en la sociedad. En el caso que las autoridades tributarias descubran cualquier infracción general en el APA por la sociedad, tomaran las medidas necesarias, que podrían inducir a la finalización del acuerdo⁵⁰⁵.

En el caso que durante el período de implementación del APA, los resultados operacionales de la sociedad estén fuera del precio o beneficio estipulado por el APA, las autoridades tributarias deberán solicitar a las Autoridades Tributarias (de nivel superior) la verificación, y ajuste del resultado operacional actual bajo los baremos de precios y beneficios estipulados para el APA. Pero cuando se en un APA bilateral o multilateral, las autoridades tributarias deberán informar al nivel más

⁵⁰³ Art. 56.i. de IMSTA.

⁵⁰⁴ Art. 56.i. Segundo párrafo de IMSTA.

⁵⁰⁵ Art. 56. ii de IMSTA.

alto de las autoridades de tributarias para obtener la aprobación final del SAT para el ajuste necesario⁵⁰⁶.

Durante el período implementación del APA, la sociedad debe someter un informe escrito a las autoridades de impuesto que detallen cualquier cambio substancial que pueda influenciar el APA en un plazo de 30 días desde la fecha de los cambios y proporcionar una explicación detallada del impacto de los cambios en la implementación de APA, junto con la documentación relevante⁵⁰⁷.

Aparte durante el período de implementación de un APA firmado con una sociedad por las oficinas tributarias del estado y las oficinas tributarias locales, la empresa debe someter el informe anual de la implementación del APA y de los cambios reales a ambas oficinas tributarias. Asimismo, las oficinas tributaras deberán, conjuntamente, inspeccionar y examinar la implementación del acuerdo por la sociedad⁵⁰⁸

13.3 Renovación del APA

Los APA no se renuevan automáticamente, sino que ha de ser renovado presentando una "Solicitud de Renovación del APA" 90 días antes de la finalización de éste. Con la solicitud se deberá presentar la documentación/pruebas fidedigna para demostrar que los factores y situaciones del APA en curso no han sufrido ningún cambio substancial, y que el APA ha cumplido con las diversas estipulaciones y condiciones establecidas.

Las autoridades Tributarias deberán responder por escrito a la solicitud, tanto positivamente o negativamente, en un plazo de 15 días de recibir la solicitud de renovación.

⁵⁰⁶ Art. 56.iii Segundo párrafo de IMSTA.

⁵⁰⁷ Art. 56.iv. de IMSTA.

⁵⁰⁸ Art. 56.v. de IMSTA.

14. Ámbito Procedimiento Amistoso

Los precios de transferencia y los APA, se aplican principalmente en un ámbito internacional, aunque también puede darse en ámbitos nacionales, pero como se ha visto anteriormente, la RP de China, enfoca más sus inspecciones en sociedades foráneas, donde la mayoría de transacciones son entre sus matrices y otras sociedades vinculadas ubicadas fuera de la jurisdicción de China.

Las divergencias que puedan incurrir sobre los precios de transferencia en el ámbito internacional se trataran según lo dispuesto en los CDI. En los CDI en el Art. 9, el cual establece los parámetros sobre el tratamiento de rentas entre empresas asociadas remite al Art. 26 del ModCDI entre España y China⁵⁰⁹ sobre procedimientos amistosos. Aunque en éste procedimiento no obliga a llegar ningún acuerdo entre las autoridades competentes, sino que las Directrices de la OCDE sólo establecen que las Autoridades competentes únicamente están obligadas a esforzarse en alcanzar un acuerdo.

Por ende, las incidencias de las precios de transferencia producidas por los ajustes correspondientes en el valor de las transacciones entre empresas asociadas, entre España y China, se regirán por lo dispuesto el artículo 26 del CHCH entre estos dos países, el cual redacta que:

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes resultan o pueden resultar para ella en una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que es residente, o, si fuera aplicable el párrafo 1

⁵⁰⁹ En el CDI entre España y China, el procedimiento amistoso se recoge en el art. 26 del mismo, aunque normalmente éste procedimiento se trata como se observa en el ModCDI en el art. 25.

del artículo 25, a la del Estado contratante del que es nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que resulte en una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no sea conforme a las disposiciones del Convenio. Cualquier acuerdo alcanzado se aplicará independientemente de los plazos previstos por el Derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo conforme a los párrafos 2 y 3. Cuando se considere conveniente para alcanzar un acuerdo, representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden reunirse para intercambiar opiniones verbalmente.

Referente a este artículo se ha considerado oportuno transcribir íntegramente lo expuesto por A. Urquizu, A. Anguita, H. Xumei, H. Ying y Zhang en la monografía La Fiscalidad de las Inversiones en China.

“Este artículo del CHCH contempla un mecanismo para solucionar problemas de doble imposición no resueltos en otros preceptos del CHCH⁵¹⁰.

En esta disposición se recogen tres tipos de procedimiento amistoso que van a poder ser utilizados por las autoridades competentes españolas o chinas en tres situaciones distintas:

- Imposición que no esté conforme con las disposiciones del CHCH (aparts. 1 y 2 del Art. del 26 CHCH). Es el conocido como procedimiento amistoso en sentido restringido o para casos específicos.
- Dificultades o dudas que plantee la interpretación o aplicación del CHCH (primera frase del apart. 3 del Art. 26 del CHCH). Es el denominado procedimiento amistoso de consulta o procedimiento interpretativo.
- Eliminación de la doble imposición en los casos no previstos en el CHCH (segunda frase del apart. 3 del Art. 26 del CHCH). Es el llamado procedimiento amistoso legislativo.

1. Procedimiento amistoso en sentido restringido o para casos específicos.

Las reglas enunciadas en los apartados 1 y 2 prevén la eliminación en casos particulares de la imposición no conforme al Convenio. Como es sabido, los contribuyentes en tal caso tienen la posibilidad de interponer recurso ante la jurisdicción en materia de impuestos, directamente o una vez denegada su reclamación por la Administración tributaria. Cuando la imposición no conforme al Convenio resulte de

⁵¹⁰ Sobre el procedimiento amistoso en los Convenios para evitar la doble imposición, véase Martín Jiménez, Adolfo: Artículo 25 MC OCDE, Procedimiento amistoso, en “Comentarios a los Convenios para evitar la doble...”, Págs. 1179-1233 Pagès i Galtés, Joan: Procedimiento amistoso, en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Ecuador, Ed. Marcial Pons, Págs. 176-180.

una incorrecta aplicación de este en los dos Estados, los contribuyentes deben litigar en cada Estado con los inconvenientes e incertidumbres que comporta tal situación. De este modo, el apartado 1 faculta a los contribuyentes afectados, sin perjuicio de su derecho a interponer los recursos jurisdiccionales ordinarios, para utilizar un procedimiento denominado amistoso porque tiende en su segunda fase a solventar el litigio amigablemente por acuerdo entre las autoridades competentes⁵¹¹.

De cualquier forma, este procedimiento es extraordinario respecto al derecho interno. Ello determina que su puesta en funcionamiento opere exclusivamente en los casos previstos en el apartado 1; es decir, en los supuestos en que un gravamen haya sido o vaya a ser aplicado en contra de las disposiciones del Convenio. Así, cuando la imposición se ha establecido en contra del Convenio y del derecho interno a la vez, el procedimiento amistoso se justifica únicamente en la medida en que el Convenio resulte afectado, a menos que exista una conexión entre las reglas convencionales y las de derecho interno que hayan sido incorrectamente aplicadas⁵¹².

En la práctica, se señala en los aparts. 1 y 2 del Art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE (8), el Art. el procedimiento se aplica en los casos -con mucho, los más numerosos- en que la medida adoptada entrañe una doble imposición, situación que precisamente el Convenio tiende a evitar. Pueden mencionarse entre los casos más comunes:

- las cuestiones referentes a la atribución a un establecimiento permanente de una parte proporcional de los gastos de dirección y generales de administración de la empresa, en aplicación del apartado 3 del Artículo 7;

⁵¹¹ Comentarios a los aparts. 1 y 2 del art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE (6).

⁵¹² Comentarios a los aparts. 1 y 2 del art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE (7).

- la imposición en el Estado del deudor, en el caso de relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo, de la parte excesiva de intereses y regalías en aplicación de las disposiciones del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 12;
- los casos de aplicación de una legislación referente a la subcapitalización cuando el Estado de la sociedad deudora ha considerado los intereses como dividendos, en la medida en que este régimen esté basado en cláusulas de un Convenio que se correspondan, por ejemplo, al Artículo 9 o al apartado 6 del Artículo 11;
- los casos en que la ignorancia de la situación de hecho del contribuyente determina una aplicación inexacta del Convenio, especialmente en lo que se refiere a la determinación de la residencia (apartado 2 del Artículo 4), a si existe un establecimiento permanente (Artículo 5) o al carácter temporal de los servicios prestados por un asalariado (apartado 2 del Artículo 15).

El procedimiento amistoso es también aplicable, sin que se produzca una doble imposición contraria al Convenio, cuando el gravamen controvertido conculque directamente una regla del Convenio⁵¹³.

Además, debe observarse que el procedimiento amistoso, a diferencia de los recursos de derecho interno, puede iniciarlo un contribuyente sin esperar a que la imposición, considerada por el mismo como "no conforme al Convenio", le haya sido liquidada o notificada. Para que el contribuyente en cuestión pueda iniciar tal procedimiento, es preciso y suficiente con que determine que "las medidas tomadas por uno o por ambos Estados" entrañan una imposición que implica un riesgo no sólo posible, sino probable. Estas medidas alcanzan a todos los actos o

⁵¹³ Comentarios a los aparts. 1 y 2 del art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE (11).

decisiones de índole legislativa o reglamentaria, de carácter general o particular, que tengan como consecuencia directa y necesaria la exacción de un gravamen a cargo del recurrente contrario a las disposiciones del Convenio⁵¹⁴.

Finalmente, puede suceder que se concluya un acuerdo amistoso respecto a un contribuyente aun cuando se encuentre todavía pendiente una reclamación contenciosa interpuesta por dicho contribuyente, por la misma materia, ante la jurisdicción competente de uno u otro Estado contratante. En tal caso, no podrá rechazarse la solicitud de un contribuyente para diferir su aceptación de la solución convenida en el procedimiento amistoso, hasta que el tribunal haya resuelto sobre el recurso pendiente. Pero, por otra parte, hay que tener en cuenta la preocupación de la autoridad competente por evitar toda divergencia o contradicción entre la decisión judicial y el acuerdo amistoso, con las dificultades o riesgo de abuso que ello podría suponer. En definitiva, parece normal que la ejecución de un acuerdo amistoso esté subordinada:

- a la aceptación de este acuerdo amistoso por el contribuyente; y
- al desistimiento por este de su reclamación en relación con los puntos resueltos en el procedimiento amistoso⁵¹⁵.

2. Procedimiento amistoso de consulta o procedimiento interpretativo.

La primera frase del apartado 3 del Art. 26 invita y faculta a las autoridades competentes para resolver, si es posible, las dificultades de interpretación o aplicación del Convenio por la vía del procedimiento amistoso. Se trata, principalmente, de dificultades de índole general referentes, o que pueden referirse, a una categoría de contribuyentes, incluso en el caso de que se hayan suscitado con ocasión de un caso

⁵¹⁴ Comentarios a los aparts. 1 y 2 del art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE (12).

⁵¹⁵ Comentarios a los aparts. 1 y 2 del art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE (31).

particular incluido normalmente en el procedimiento aludido en los apartados 1 y 2⁵¹⁶.

Esta disposición permite resolver las dificultades originadas por la aplicación del Convenio. Tales dificultades no son solamente las de orden práctico, que podrían surgir con ocasión de la instauración y funcionamiento de los procedimientos de desgravación de los impuestos percibidos sobre dividendos, intereses y regalías en el Estado contratante en donde se han generado estas rentas, sino todas aquellas que podrían comprometer o complicar la aplicación normal de las cláusulas convencionales, tal como las han concebido los negociadores del Convenio, y cuya solución no depende de un acuerdo previo sobre la interpretación del Convenio⁵¹⁷.

En cualquier caso, los acuerdos amistosos que resuelven las dificultades generales de interpretación o aplicación vinculan a las Administraciones en tanto en cuanto las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar el acuerdo amistoso⁵¹⁸.

3. Procedimiento amistoso legislativo.

Las autoridades competentes españolas o chinas pueden tratar supuestos de doble imposición en casos no previstos en el CHCH. En los Comentarios al apart. 3 del Art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE (37), se pone como ejemplo el caso de las transacciones entre establecimientos permanentes situados en los Estados contratantes pertenecientes a empresas residentes de terceros Estados.

Por último, en el apartado 4 del Art. 26 del CHCH, se establece que autoridades competentes de los Estados contratantes pueden comunicarse directamente entre si a fin de llegar a un acuerdo

⁵¹⁶ Comentarios al apart. 3 del art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE (32).

⁵¹⁷ Comentarios al apart. 3 del art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE (33).

⁵¹⁸ Comentarios al apart. 3 del art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE (36).

amistoso. Además, cuando se considere conveniente, representantes de las citadas autoridades competentes pueden reunirse para intercambiar opiniones verbalmente⁵¹⁹.⁵²⁰

15. Fiscalidad de los PT

Como se ha ido observando durante éste estudio, la tributación de las operaciones vinculadas es un factor muy importante en materia de precios de transferencia, debido que con la manipulación de precios de transferencia las sociedades pueden manipular a su conveniencia la carga impositiva entre matriz y filiales u otro tipo de sociedades vinculadas, evadiendo la tributación de los impuestos en un Estado para tributar en otro con unos tipos más beneficiosos.

Los Precios de Transferencia están regulados por la ley del Impuesto sobre Sociedades y las IMSTA, acorde con lo establecido por las directrices de la OCDE sobre PT, como se ha analizado anteriormente, pero en materia de los impuestos aduaneros la evaluación de precios determinado por las leyes de aduanas son acorde con los principios establecidos por la OMC y establecidos en la Ley de Aduanas de la RP de China⁵²¹, que divergen notablemente con los de la OCDE.

⁵¹⁹ En el apart. 4 del art. 25 del Modelo OCDE, se recoge que las autoridades competentes de los Estados contratantes, a fin de llegar a un acuerdo, pueden comunicarse directamente, “incluso en el seno de una Comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes”. China, en las posiciones sobre el artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE y sus comentarios (4), de países no miembros, se reserva el derecho de omitir las palabras “incluso en el seno de una Comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes”. Por este motivo, no se contemplan en el CHCH.

⁵²⁰ Anguita A., Urquizu, A., Xumei, H. Ying, H, Zhang , “La Fiscalidad”, cit., 2008, pág. 246-248.

⁵²¹ Ley de Aduanas de la República Popular de China”, adoptada el 22 de enero de 1987 en la 19ª sesión de la Comisión Permanente del VI Congreso Nacional de la República Popular de China, y revisada el 8 de julio 2000, en la 16ª sesión de la Comisión Permanente del IX Congreso Nacional de la República Popular de China. En vigor desde la misma fecha.

15.1 Impuesto sobre la Renta de Empresas y los precios de transferencia

En la legislación de la RP de China como se ha ido analizando los precios de transferencia se rigen por el Principio de Libre Competencia, siguiendo principalmente las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

Por tanto, las transacciones entre la sociedad matriz y sus filiales deberán ser realizadas de acuerdo con el principio de libre competencia, utilizando los métodos previstos por las IMSTA. Cuando las transacciones no estén de acuerdo con el principio de libre competencia y el resultado sea una minoración de los ingresos o rentas gravables de la sociedad matriz o su filial, la Administración Tributaria podrá hacer los ajustes pertinentes utilizando los métodos razonables establecidos.

Cuando se trata de una sociedad constituida o controlada por una sociedad residente, o por una persona física residente en China, que está situada en un país (región) donde la carga impositiva es inferior al tipo de gravamen previsto en la EIT, si los beneficios no se distribuyen, o se distribuyen menos beneficios, por una causa que no sea atribuible a operaciones comerciales normales, la porción de los beneficios citados atribuibles a esta sociedad residente se incluye en las rentas del año en curso⁵²².

⁵²² Art. 45 de la EITL.

Por “control”, de acuerdo con el art. 117 del RIEIT, se entiende:

Una empresa residente, o una persona física residente en China, que directa o indirectamente posea, individualmente, más del 10% de las acciones con derecho a voto de una empresa extranjera, y conjuntamente, más del 50% de las acciones de dicha empresa extranjera;

El porcentaje de tenencia de acciones de una empresa residente, o una empresa residente con una persona física residente en China, no supere los previstos en el párrafo anterior, pero se ejerza un control eficaz sobre la empresa extranjera a través de las acciones, el capital, las actividades empresariales, las compras y las ventas, etc.

Además, los intereses satisfechos por inversión en crédito o valores, que una sociedad reciba de sus filiales, superiores al criterio reseñado, no pueden deducirse en el cálculo de la base imponible⁵²³. El término "Inversión en deuda"⁵²⁴, hace referencia a la financiación directa o indirecta, obtenida por una empresa de sus partes vinculadas que requiere la amortización del principal y los intereses, u otras formas de compensación con un elemento de interés⁵²⁵. De igual forma, la RIET establece que las "Inversión en acciones", se refiere a la inversión obtenida por una empresa sin la necesidad de amortización del principal o el interés, y en la que el o los inversores tienen derecho a los activos netos de la empresa⁵²⁶.

En los casos que una sociedad tome cualquier medida que no tenga carácter comercial razonable⁵²⁷, que deriven en la disminución de las rentas o ingresos gravables, la Administración tiene la potestad de realizar un ajuste con uno de los métodos establecidos.⁵²⁸

Además, hay que tener en cuenta que, conforme al art. 118 del RIEIT, carga impositiva inferior al tipo de gravamen previsto en la EIT, es cuando el tipo de gravamen es inferior al 50% del tipo de gravamen del 25%, previsto en el art. 4, párrafo 1, de la EITL.

⁵²³ Art. 46 de la EITL.

⁵²⁴ La inversión en deuda obtenida indirectamente por una empresa de las partes vinculadas incluye:

- (1) inversión en deuda proporcionada por una parte vinculada a través de un tercero no vinculado;
- (2) inversión en deuda proporcionada por una parte no vinculada que está garantizada y pignorada con una deuda colateral de la parte vinculada; o
- (3) cualquier otra inversión en deuda hecha indirectamente por la parte vinculada con el principal de la deuda.

⁵²⁵ Art. 119 RIEIT.

⁵²⁶ Art. 119 RIEIT.

⁵²⁷ Según lo establecido en el art. 120 de RIEIT "carácter comercial razonable" se refiere a que el principal objetivo es la reducción, exención o aplazamiento de los pagos fiscales.

⁵²⁸ Art.47 RIEIT.

15.2 Precios de transferencia en el Ámbito aduanero en China

El principio de libre competencia por el que se regulan los precios de transferencia en el ámbito aduanero, sigue lo establecido por la OMC⁵²⁹, que difiere notablemente a lo establecido por las Directrices de la OCDE, el cual se calcula en base al precio transaccional de los bienes.

La OMC se establece dos bases para determinar el valor en aduana cuando éste no pueda determinarse sobre la base del valor de transacción de las mercancías importadas o de mercancías idénticas o similares importadas.

El valor en aduana se determina sobre la base del precio a que se venden las mercancías, en el mismo estado en que son importadas, a un comprador no vinculado con el vendedor y en el país de importación. Asimismo, el importador, si así lo solicita, tiene derecho a que las mercancías que son objeto de transformación después de la importación se valoren. El valor en aduana se determina sobre la base del valor reconstruido. Ambos métodos presentan dificultades y por esta causa el importador tiene derecho a elegir el orden de aplicación de los dos métodos.

Por ende, los valores de las transacciones para los tributos aduaneros se basan en el valor de *ad valorem*, o en base a la cantidad, u otros métodos especificados por el Estado. Mientras que los precios de transferencia se valoran por el principio de libre competencia.

Cuando se hace el estudio de precios de transferencia en las sociedades, el tipo de valoración es factor a tener presente, ya que si el coste o precio se enfoca a satisfacer los requisitos de las autoridades tributarias o aduaneras pueden tener un coste para la sociedad a la

⁵²⁹ Para la entrada a la OMC China tuvo que implementar los principios y reglas de evaluación en su normativa del “Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio 1994” de la OMC.

hora alto para cumplir los requisitos de la otra administración. Por eso se recomienda al de hacer la planificación de precios de transferencia tener en cuenta los diferentes tipos de valoración que serán analizados por las diferentes administraciones.

Capítulo VIII

Precios de Transferencia en el Reino Unido

1. Precios de Transferencia en el Reino Unido

Los precios de transferencia en el Reino Unido se empezaron a regular a principios de siglo XX⁵³⁰, siendo uno de los primeros países en contemplar el principio de libre competencia en las transacciones entre empresas vinculadas.

La legislación sobre precios de transferencia en REINO UNIDO ha ido evolucionando hasta estos días, que se encuentra regulada principalmente en la Sección 770 y la Schedule 28AA del Acta Financiera de 1988 (en adelante ICTA88/SCH28AA o SCH28AA) implementada en 1998 la cual se alinea con las directrices sobre precios de transferencia de la OCDE. Anteriormente, desde 1951 a 1998, los precios de transferencia se regulaban por el ICTA88/S770. Asimismo, el Financial Act (en adelante FA) de 2004 introdujo cambios sobre el cálculo de beneficios a partir del 1 de abril de 2004, así como nuevas excepciones para pequeñas y medianas empresas y sociedades inactivas pre-existentes.

Asimismo, los Acuerdos Previos se regulan por la Sección 85-87 Del FA de 1999.

El procedimiento amistoso se regula por la Sección 815AA ICTA y el Convenio de Arbitraje de la UE en la Sección 815B.

⁵³⁰ En 1915 se hizo en primer intento de regular los precios de transferencia en el REINO UNIDO

Siguiendo la SCH28AA, toda la legislación referente a precios de transferencia y las Directrices de la OCDE, la HMRC ha publicado un Manual internacional para aplicación de los precios de transferencias en el REINO UNIDO

Por otra parte, para una mejor gestión y valoración de las operaciones vinculadas en el ámbito de los tributos sobre la renta y aduanas en el Reino Unido, la Inland Revenue y HM Customs and Excise⁵³¹ fueron unificados por el Gobierno, en abril de 2005, en un solo departamento (Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC). Asimismo, el Departamento de Empresas de Gran Dimensión de la Inland Revenue, el Departamento de Impuestos Petroleros y el Departamento de Aduanas de Grandes Grupos Empresariales fueron fusionados para crear un solo Departamento de Servicios de Sociedades de Grande dimensión del ala HMRC. La fusión de estos departamentos permite una mayor comunicación e intercambio de información de las funciones de impuestos sobre la renta y aduaneros, facilitando la comparación de información recibida de los contribuyentes.

2. Empresas Asociadas en el Reino Unido

En el Reino Unido los aspectos de vinculación se establecen en los párrafos 2 y 3 de la ICTA88/SCH28AA sobre personas vinculadas, refiriéndose el término personas a sociedades, grupos societarios y personas físicas.

Principalmente los parámetros de vinculación se basan en el Art. 9 del I ModCDI de la OCDE, interpretado por las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE.

Antes de considerar los parámetros de vinculación en el Reino Unido, es importante aclarar la terminología que se irá utilizando. Por ende, las

⁵³¹ Administración Aduanera y impuestos específicos al consumo

VIII. Precios de transferencia en el Reino Unido

referencias a participante potencial según la ICTA88/SCH28AA, será al participante mayoritario en la sociedad de otra persona en un periodo específico, si en ese momento, la otra persona (el subordinado) es una persona jurídica o sociedad y cuando test del 40%⁵³² sea satisfecho en el caso de que cada una de las dos personas que, conjuntamente, controlen al subordinado y uno de ellos sea el participante mayoritario.⁵³³

Se considera que existe vinculación, en el Reino Unido, entre personas cuando una persona participa directamente o indirectamente en la gestión, control o capital de otra persona y cuando existe conexión directa entre dos personas.

Se considera que hay vinculación entre sociedades cuando hay participación de la gestión, control o capital de otra persona en un periodo concreto, sólo, si la otra persona en ese periodo es:

- a. Persona jurídica o sociedad
- b. Controlada por la primera persona.

Asimismo, cuando el participante potencial participa indirectamente en la gestión, control o capital de otra persona en un periodo concreto, sólo, si la otra persona en ese periodo:

1. Está participando directamente en ese momento, cuando los derechos y poderes atribuidos a él incluyan todos los derechos y poderes facultativos siguientes que aún no están atribuidos a él:

⁵³² El test del 40% se da cuando cualquiera de las dos personas participantes tengan intereses, derechos y/o poderes que representan por lo menos un 40% del holding, derechos y poderes por los que se tenga control de la parte subordinada.

⁵³³ La cuestión de cuando una persona es controlada por dos o más personas conjuntamente y aquellas cuestiones que susciten sobre cuando el test del 40% se satisface cuando la persona es una de las dos personas, serán determinadas después de atribuir a cada una de las personas todos los derechos y poderes atribuidos al participante potencial cuando se considere participando directamente.

- a. Derechos y poderes que tendrá o podrá tener derecho ser adquiridos por el participante en una fecha futura.
 - b. Derechos y poderes de personas ⁵³⁴, otras que el participante potencial, que son requeridos, o pueden ser requeridos, para proceder en uno o más de los siguientes casos: (a) en nombre del participante potencial, (b) bajo la dirección del participante potencial, (c) en beneficio del participante potencial y/o (d) no son limitados, en los casos cuando un crédito se ha concedido de una persona a otra, los derechos y poderes otorgados en relación a propiedades del prestatario por condiciones de cualquier garantía relacionada al crédito.
 - c. Derechos y poderes ⁵³⁵ de cualquier persona con el que el participante potencial este vinculado.
 - d. Derechos y poderes ⁵³⁶ con el objeto de lo mencionado en el punto 1 sean atribuidos a una persona con la que el participante potencial este vinculado si esta persona vinculada es el mismo que el participante potencial.
2. Que la persona, en ese momento, sea uno de los mayores participantes en la sociedad de otra persona.

Aunque, como se ha mencionado este estudio se basa en la vinculación entre sociedades, es importante mencionar, que hay vinculación entre personas físicas cuando es el cónyuge, pariente ⁵³⁷ del cónyuge o cónyuge del pariente, o uno de ellos es fideicomisario de un acuerdo y la otra parte es el fideicomitente o un familiar.

⁵³⁴ En este caso en referencia e a los derechos y poderes a una persona se incluyen cualquier derecho y poder que la persona tenga potestad a adquirir a una fecha futura o obtendrá el derecho a adquirirlo a una fecha futura.

⁵³⁵ Supra

⁵³⁶ Supra

Asimismo, los derechos y poderes que sean atribuidos a una persona vinculada, si ésta fuera el participante potencial, incluye una referencia a los derechos y poderes, aplicando esto en cualquier caso que una persona esté vinculada a otra, por los que se atribuirá al participante potencial, a través de un número de personas por las que al menos una esté vinculada a otra.

⁵³⁷ Pariente se refiere a hermanos/as, ascendientes o descendientes directos.

Por ende, los parámetros de vinculación entre sociedades en base a precios de transferencia en el ordenamiento jurídico del Reino Unido son muy amplios.

En el marco de los CDI, el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio entre España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, de 21 de octubre de 1975, el Art. 9 establece que son empresas asociadas cuando una empresa de un Estado contratante participe, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado contratante, o unas mismas personas participen, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante.

3. Operaciones vinculadas

Las operaciones vinculadas son aquellas transacciones efectuadas entre personas vinculadas o series de transacciones aunque no haya vinculación directa.

Bajo el párrafo 3 de la ICTA88/SCH28AA se establece una definición bastante amplia sobre transacciones, incluyendo los convenios, acuerdos y prácticas conjuntas⁵³⁸. Por otra parte, las series de transacciones vinculadas, también tiene una definición amplia, y puede incluir transacciones efectuadas en cumplimiento o en relación al mismo convenio, por ejemplo una compra regular a través de un distribuidor bajo un acuerdo de distribución puede constituir una serie de transacciones y la cual deberá ser valorada por el precio de mercado, aún cuando las partes no estén vinculadas.

⁵³⁸ Las prácticas conjuntas así como los convenios serán todos aquellos que sean, no sean o tengan intención de ser legalmente ejecutables.

Dicho esto, se ha de tener en cuenta que no es necesario que todas las transacciones de una serie de transacciones deban ser efectuadas entre partes vinculadas, es decir se puede dar la situación en que un tercero está involucrado o el caso que ninguna de las partes vinculadas sea participe o que no haya una transacción en la serie en la que las dos sociedades sean participes.

4. Principio de libre competencia

Las transacciones entre partes vinculadas en el ordenamiento jurídico del Reino Unido han de ser valoradas bajo el principio de libre competencia, es decir por el valor de mercado.

El principio de libre competencia se recoge en la párrafo 1 de la ICTA88/SCH28AA, el cual establece que se debe estipular un precio como si entre empresas independientes se tratara, ésta definición es vaga y no existe un definición explícita sobre el principio de libre competencia. Por ende, no sólo comprende las transacciones entre partes vinculadas, sino que también se aplica en a aquellas realizadas entre partes físicas o jurídicas separadas con fines fiscales o realizadas entre partes asociadas, siempre y cuando no se efectúen dentro de una actividad comercial normal.

Para los propósitos de la SCH28AA los casos en que la provisión hecha o impuesta entre dos sociedades difiera de la provisión que hubiera resultado entre sociedades independientes, deberá reflejar la provisión efectuada o impuesta entre dos sociedades sin efectuarse provisión entre partes independientes.⁵³⁹

El principio de libre competencia como se encuentra ahora establecido en la ICTA88 fue establecido por casos legales como el *Watson v Hornby* (1942), *Sharkey v Wernher* (1995) y *Petrotim Securities* (1963).

⁵³⁹ Pár. 1 (3) ICTA88/SCH28AA

Cuando sea de aplicación el CDI entre España y Reino Unido, el valor de las transacciones deberá ser acorde con el Art. 9 del CDI, éste establece que cuando se den los supuestos de vinculación, las transacciones entre las empresas asociadas deben ser como valoradas como si de empresas independientes se tratara, es decir bajo el principio de libre competencia. Como menciona Cosín Ochaita⁵⁴⁰, referente a la norma que hace referencia a los precios como una parte principal para determinar resultados o beneficios de acuerdo con las condiciones de mercado "esta norma hace referencia a que los beneficios han de determinarse de acuerdo con un estándar de mercado, más que confirmar dicho estándar en una transacción individual. Es decir, se centra en determinar los precios de mercado de una serie de transacciones más que en una transacción única o individual. Éste propósito, en la línea del informe de la OCDE, puede provocar colisiones con lo establecido en el artículo 9 de diversos convenios de doble imposición suscritos con el Reino Unido en los que se reconoce la actuación de comprobación sobre una transacción y no sobre el beneficio neto de un grupo."

4.1 Exenciones

Las transacciones entre sociedades vinculadas o series de transacciones deben hacerse por el valor de mercado, es decir aplicando el principio de libre competencia.

El párrafo 5(a) y (b) de la Schedule 28AA establece las sociedades exentas a aplicar el principio de libre competencia en las transacciones entre sociedades vinculadas o series de transacciones.

El párrafo 5(a) establece que el principio de libre competencia no se aplicara en el cálculo de beneficios y pérdidas de cualquier periodo fiscal de un sociedad potencialmente beneficiada cuando la sociedad

⁵⁴⁰ Fiscalidad de los Precios de Transferencia 2007, Pág. 691

ha estado inactiva durante un periodo pre-establecido y/o cuando la sociedad ha continuado inactiva después del periodo pre-establecido de inactividad.

Asimismo, pequeñas y medianas empresas⁵⁴¹ estarán exentas de la normativa de precios de transferencia como establece el párrafo 5(b) Schedule 28AA en la mayoría de transacciones efectuadas. Siempre y cuando, la pequeña o mediana empresa no cumpla los requisitos de tamaño en un periodo fiscal o en el caso que la otra parte afectada o una parte relevante a la transacción es residente de un territorio no cualificado⁵⁴².

Por otra parte, las medianas empresas no estarán tampoco cualificadas para esta exención, si la sociedad potencialmente beneficiada es una mediana empresa y la Comisión le entrega una notificación de precios de transferencia, requiriéndole el cálculo de los beneficios y pérdidas de ese periodo fiscal de acuerdo con la normativa de precios de transferencias.

La notificación de precios de transferencia se presentara al contribuyente sólo después de una notificación de inspección entregada a la sociedad potencialmente beneficiada respecto a su declaración de impuestos del periodo fiscal. Asimismo, la sociedad que reciba una notificación podrá emendar su declaración de impuestos con el propósito de cumplir con la notificación durante los 90 días siguientes

⁵⁴¹ El concepto de pequeña y mediana empresa es el establecido en el Anexo de las Recomendaciones de la Comisión de 2003/361/EC del 6 de mayo de 2003

⁵⁴² Según el pár. 5 de la Schedule 28AA, como territorio no cualificado se entiende como territorio que no sea el Reino Unido o las que no cumplan una de las dos siguiente condiciones:

1. Acuerdos en las que la Sección 788 es aplicable (Convenios para evitar la doble imposición suscritos con otros territorios)
2. Acuerdos en los que la Sección 788 se han suscrito en relación con territorios y el territorio es declarado como territorio cualificado para los propósitos de precios de transferencia de pequeñas y medianas empresas en la normativa por la Tesorería.

de recibir la notificación, en el caso que el contribuyente apele la notificación, 90 días desde que se finaliza o abandona la apelación.

4.2 Métodos de valoración

Los métodos de valoración de las transacciones vinculadas en el ordenamiento jurídico del Reino Unido, no están regulados explícitamente en la legislación, sino que ésta remite a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE.

Por ende, los métodos a utilizar para valorar los precios de las transacciones vinculadas en el Reino Unido los métodos tradicionales de la OCDE: método del precio libre comparable, método del precio de reventa, método del coste incrementado y los conocidos como otros métodos: métodos del beneficio de la operación, método de reparto del beneficio, y método del margen neto de la operación.

En la ICTA88/SCH28AA así como en las FA posteriores, no se hace referencia explícita al uso y formas de los métodos de valoración, sino que queda implícito el uso de los métodos establecidos por la OCDE.

Por ende, como estos métodos han sido tratados en la parte general de éste estudio, se recomienda, para ver más sobre el uso y aplicación de los métodos de valoración dirigirse al capítulo referente a métodos de valoración de los precios de transferencia en la parte general.

4.3 Ajustes de Precios de Transferencia

Las transacciones vinculadas que no se efectúen bajo un precio normal de mercado, se les deberán aplicar los ajustes correspondientes a los precios de transferencia, los ajustes primarios y ajustes correspondientes, según lo dispuesto en el párrafo 2(1) de la ICTA88/SCH28AA siguiendo las líneas establecidas en las Directrices de la OCDE así como el Art. 9 del ModCDI.

Por tanto, las autoridades fiscales del Reino Unido podrán, con el fin de calcular las deudas tributarias de las empresas asociadas, rectificar la contabilidad de las empresas si, por las relaciones especiales existentes entre ellas, sus libros no reflejaran las utilidades imponibles reales generadas en ese Estado. Por ende, es evidente la oportunidad de autorizar dicho ajuste en tales supuestos. Las disposiciones del Art. 9 de la ModCDI sólo son aplicables cuando se hayan convenido o impuesto condiciones especiales entre las dos empresas. Pero, no será admisible la rectificación de la contabilidad de las empresas asociadas si las operaciones entre ellas se han producido en condiciones normales de plena competencia.⁵⁴³ Asimismo, sólo se permiten los ajustes posteriores a las transacciones que incrementan la base imponible o que reduzcan pérdidas acumuladas o del periodo⁵⁴⁴.

En la aplicación del CDI entre España y Reino Unido el Art. 9 establece que las dos empresas asociadas que estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas, que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que una de las empresas habría obtenido de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia. El cual establece el ajuste primario, el cual da la potestad de modificar la base imponible de una empresa asociada cuando las transacciones no se han realizado bajo el principio de libre competencia.

Por otra parte, en el Art. 9 del CDI entre España y el Reino Unido no consta el segundo apartado el cual introduce el ajuste bilateral y correlativo en otros CDI, lo que no quiere decir que no se puedan aplicar los ajustes correspondientes o hacer uso del procedimiento amistoso para la resolución de controversias en el ámbito de los PT.

⁵⁴³ Véase Comentarios al art. 9 pár.2 del Modelo OCDE

⁵⁴⁴ COSÍN OCHAITA, “Fiscalidad de los Precios de Transferencia”, cit. 2007, Pág. 690

En el ordenamiento jurídico del Reino Unido, se requiere que contribuyente haga su propia autoliquidación tributaria de acuerdo con el principio de libre competencia. Es decir, cuando complemente su declaración sobre la renta deberán identificar y hacer los ajustes pertinentes al cómputo realizado con fines tributarios. Por ende, el contribuyente debe hacer los cálculos de ajuste en los casos en que las transacciones vinculadas no hayan sido efectuadas acorde con el principio de libre competencia y el contribuyente tiene una ventaja potencial⁵⁴⁵ respecto al impuesto del Reino Unido. En caso de no efectuar o efectuarlos inadecuadamente los ajustes correspondientes el contribuyente será penalizado con sanciones, las cuales se tratarán más adelante.

Pero, el contribuyente está obligado hacer los ajustes en los precios de transferencia siempre y cuando el resultado sea un incremento de beneficios tributables en el Reino Unido. En los casos que los ajustes sobre los precios de transferencia resulten en una disminución de los beneficios tributables, normalmente no están permitidos.

4.3.1 Ajuste primario

El ajuste primario como se ha visto anteriormente, en la parte general de éste estudio, es el ajuste de los beneficios imponibles de una sociedad realizado por una Administración tributaria de una primera jurisdicción en virtud de la aplicación del principio de plena competencia a operaciones en las que está involucrada una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria.

⁵⁴⁵ El termino de ventaja potencial en una persona referente a tributación en el REINO UNIDO se refiere cuando en lugar de la provisión de libre competencia se da una o ambas de las siguientes situaciones (a) una cuantía inferior (la cual puede ser cero) se utiliza con propósitos tributarios como la cuantía de beneficios de la persona en cualquier periodo fiscal y/o (b) una cuantía superior (o en su defecto si no ha habido pérdidas cualquier cuantía superior a cero) se utiliza para fines tributarios como cuantía de pérdidas de la persona para cualquier periodo fiscal

Normalmente siempre que se realice un ajuste primario se creara una doble imposición fiscal a una de las partes, para mitigar esta doble imposición se deberá proceder al ajuste correlativo, el cual involucra a otra administración tributaria.

4.3.2 Ajuste correlativo

El ajuste correlativo implica el ajuste de la deuda tributaria de una sociedad vinculada establecida en una segunda jurisdicción fiscal, debido al ajuste primario aplicado por la primera jurisdicción con el fin de obtener un reparto coherente de los beneficios entre los dos países.

En la legislación británica el ajuste correlativo se encuentra regulado en la ICTA88/SCH28AA, el párrafo 6 hace referencia de los ajustes a nivel nacional, es decir entre sociedades vinculadas ubicadas dentro del territorio del Reino Unido, con el propósito de prevenir que unos mismos beneficios tributen dos veces. Los ajustes que se han de realizar a nivel internacional se recogen en el párrafo 7, el cual tiene la finalidad de evitar la doble imposición tributaria entre sociedades vinculadas situadas en diferentes estados.

Dado al enfoque internacional de éste estudio sólo se analizará la parte internacional de los ajustes correlativos de la legislación del Reino Unido.

La eliminación de doble computo⁵⁴⁶ (doble imposición) se aplicará según lo dispuesto en el párrafo 6 de la SCH28AA (a) sólo cuando una de las entidades afectadas (la entidad aventajada) es una entidad en que una ventaja potencial en relación a la tributación británica ha sido otorgada bajo el principio de libre competencia y (b) la otra entidad afectada (la entidad desfavorecida) debe tributar por el impuesto sobre la renta o sobre sociedades respecto a los beneficios provenientes de las actividades relevantes vinculadas.

⁵⁴⁶ Elimination of double counting

- a. Asimismo, el párrafo 7 de la SCH28AA, establece que la entidad desfavorecida tiene el derecho, en la solicitud del ajuste para aliviar de la doble tributación, a hacer el cómputo o aplicar el ajuste correspondiente en base de que el principio de libre competencia ha sido hecho o impuesto en lugar de la provisión actual. Las siguientes suposiciones serán aplicables a la entidad desfavorecida, respecto cualquier crédito por impuestos pagados en el extranjero que la entidad desfavorecido ha sido o puede obtener de conformidad a cualquier convenio para evitar la doble imposición o bajo la sección 790(1) de la ICTA:
- b. Que el impuesto extranjero pagado o pagadero por la entidad desfavorecida no incluya alguna cuantía del impuesto que no será o ha sido pagada, por lo que se asume para los propósitos del tributo que el principio de libre competencia ha sido realizado o impuesto.
- c. Que el monto de los beneficios relevantes de la entidad desfavorecida respecto por la que se le ha obtenido crédito por impuestos pagados en el extranjero no incluye la cuantía (si hay alguna) por la que sus beneficios son tratados como reducidos según lo establecido en el párrafo 6 de la SCH28AA.

Además, no podrán efectuarse ajustes que lleven consigo incrementos de pagos entre los miembros de un grupo transnacional o que reflejen restitución por la ausencia de tales pagos por secundarios ajustes⁵⁴⁷.

La legislación británica no establece unos parámetros exhaustivos sobre los ajustes correlativos, por ende las Directrices de la OCDE deberán ser interpretadas con el fin de aplicarlos. Asimismo, el ajuste correlativo en las transacciones internacionales involucra a una segunda jurisdicción tributaria de otro Estado, en el supuesto que las dos jurisdicciones implicadas no concensúen ningún acuerdo se podrá y se recomienda hacer uso del procedimiento amistoso, el cual se

⁵⁴⁷ COSÍN OCHAITA, “Fiscalidad de los Precios de Transferencia”, cit. 2007, Pág. 690.

analizará posteriormente. Pero dicho procedimiento no obliga a llegar a ningún acuerdo, sino que las partes involucradas sólo están obligadas a esforzarse a llegar a un acuerdo.

4.3.3 Ajuste secundario

El ajuste secundario no está legislado en el Reino Unido, pero en el Documento Consultativo el Gobierno establece que aunque tal ajuste no se encuentre regulado, las Autoridades tributarias en ciertos casos deben estar preparadas para realizar tal ajuste. Asimismo, e la HMRC considera necesario una regulación referente a este concepto.

4.4 Análisis de comparabilidad

La evaluación del valor de las transacciones vinculadas si han sido realizadas bajo el valor normal de mercado, se hará por el análisis de comparabilidad. Éste análisis se efectuará contrastando el valor por el que se han efectuado transacciones comparables entre sociedades independientes.

Para un correcto análisis de comparabilidad se debe estudiar no solamente los factores físicos de las transacciones, sino que se ha poner especial interés en conceptos que pueden marcar la diferencia entre tales transacciones como son las diferencias de mercado, posición de la marca, patentes, riesgos adquiridos, etc. Por ende, para el análisis de comparabilidad se deberá proceder al análisis funcional evaluando los riesgos, estrategia y estructura del grupo; características de los activos o de los servicios; cláusulas contractuales; cláusulas contractuales y estrategias mercantiles tal y como se establece en las directrices de la OCDE.

4.4.1 Análisis funcional

El Manual Internacional de la HMRC, establece sobre el análisis funciona, que este debe contener la descripción de las transacciones

intragrupo de un grupo, reflejando exactamente las funciones desempeñadas por cada parte del grupo y los riesgos relevantes asumidos por cada una de ellas. Por ende, el análisis funcional debe describir que actividades desarrolla la sociedad, mostrando el peso e importancia de las actividades en la obtención de beneficios tanto para el grupo y como para la sociedad.

Asimismo, un aspecto importante del análisis funcional es la identificación de la naturaleza y situación de riesgos, pero para la considerar los riesgos adecuadamente, primero se ha de tener un entendimiento exhaustivo de la ubicación de las funciones de las transacciones comerciales.

En el análisis funcional se consideran por tanto las transacciones entre entidades vinculadas así como transacciones entre entidades independientes

4.4.1.1 *Evaluación de riesgos*

La evaluación de riesgos se centra en evaluar los riesgos asumidos por las partes del grupo, se ha de tener en cuenta que las operaciones y entidades vinculadas e independientes no son comparables entre sí cuando hay diferencias significativas en los riesgos asumidos respecto de las cuales no se puede realizar un ajuste adecuado⁵⁴⁸

Los riesgos a evaluar por un grupo son los de mercado (fluctuaciones en los costes de los factores y en los precios de los productos), los de pérdidas asociadas a la inversión en propiedad, planta y equipo y a su uso, los derivados del éxito o fracaso de las inversiones I+D, los riesgos financieros, los riesgos crediticios, etc.

⁵⁴⁸ Párr. 1.23 de las Directrices 1995

La evaluación de riesgos debe reflejar la situación del grupo y sus transacciones internacionales. El manual de la HMRC recomienda incluir en la evaluación de riesgos sobre precios de transferencia:

- Un detallado examen de los 6 últimos años de las cuentas consolidadas y de las cuentas de las entidades apropiadas.
- Un review de la página de Internet del grupo.
- Un resumen del negocio y los mercados más importantes.
- Un sumario de la prensa e Internet sobre las tendencias de la industria y detalles de la posición en el ranking en la que se encuentra al contribuyente en su sector.
- Búsqueda usando una base de datos comercial como FAME para suministrar tendencias y comparables en sector empresarial concreto.
- Un análisis de los recientes desarrollos dentro del grupo (nuevas adquisiciones, nuevos mercados, etc.).
- Un sumario de la estructura del grupo e identificación de las sociedades del grupo operantes desde un paraíso fiscal o en países que ofrecen refugio fiscal.
- Un sumario de las cuentas de las matrices extranjeras y las devoluciones realizadas a los cuerpos gubernamentales.
- Un sumario de las devoluciones de las Sociedades extranjeras controladas para establecimiento, por las que sociedades foráneas solicitan el beneficio del test de actividades exentas y el test de motivos para evadir la distribución de beneficios bajo la legislación de Sociedades extranjeras controladas.
- Enlaces con los distritos de PAYE⁵⁴⁹ para detalles de personal altamente remunerado en el Reino Unido.
- Enlaces (en casos apropiados) con aduanas e impuestos específicos.

⁵⁴⁹ Pay as you earn- tribute a medida que perciba la renta

5. Documentación

La documentación a presentar/preparar sobre precios de transferencia entre entidades vinculadas o en el caso de que haya una serie de transacciones en el Reino Unido, no está establecida específicamente en la legislación británica, sino que el contribuyente debe demostrar con la documentación presentada que las transacciones intragrupo, entre entidades vinculadas o series de transacciones para efectos tributarios están determinadas de acuerdo con las normas de precios de transferencia, particularmente con la aplicación del principio de libre competencia.

La documentación a preparar se basa en las reglas generales de autoliquidación tributaria, la cual requiere que el contribuyente conserve y preserve los registros/documentos necesarios para hacer y entregar una correcta y completa declaración⁵⁵⁰.

Debido a la poca especificación de los documentos a presentar en este ámbito y por tanto la incertidumbre del contribuyente sobre la presentación de tales documentos por los que se les podía acusar de negligencia al preparar la documentación errónea en la Declaración para demostrar la decisión de sus actos y por tanto poder recibir una sanción, la HMRC publicó el boletín tributario 37 donde proveía una guía sobre requerimientos de documentación.

Cuando se prepara la documentación, hay cuatro clases de requisitos que deben ser consideradas principalmente:

1. Registros de contabilidad primarios.

Los registros de contabilidad primarios son los registros de las transacciones efectuadas durante el transcurso de las actividades de

⁵⁵⁰ Boletín tributario 37 de 1998 en “Records for arm’s length pricing purposes”

una sociedad, que son introducidas en el sistema de contabilidad de la sociedad.

Estos registros son necesarios para realizar la contabilidad, y en particular los balances contables y estado de ganancias y pérdidas. Y debe ser conservados durante según lo estipulado legalmente, 6 años.

Además, en estos registros se incluyen los resultados (en términos del valor) de transacciones relevantes, los cuales en el contexto de la normativa de precios de transferencia, serán los resultados "actuales".

2. Registros de Ajustes fiscales.

Estos registros son los que identifican los ajustes realizados por una sociedad en las cuentas de las normas de tributación, con el fin de pasarlo de beneficios a cuentas de beneficios imponibles, incluyendo el valor de los mencionados ajustes.

Asimismo, estos ajustes pueden incluir los ajustes de los resultados "actuales" a resultados de "libre competencia" en las cuentas de precios de transferencia.

3. Registros de transacciones entre sociedades vinculadas .

Estos registros, son aquellos con los que una sociedad identifica las transacciones en las que son de aplicación las normas de precios de transferencia.

4. Evidencias para demostrar el resultado de "libre competencia".

Estas son las evidencias con las que una sociedad debe demostrar que los resultados han sido obtenidos bajo el principio de "libre competencia", según la normativa de precios de transferencia.

El Manual Internacional de la HMRC basándose en los principios establecidos en las Directrices de la OCDE y la experiencia práctica,

establece un número de sugerencias específicas para intentar demostrar la aplicación del principio de libre competencia. A lo que se refiere a una sociedad esta:

- Debe tener la documentación disponible y accesible en inglés para la HMRC (incluyendo traducción al inglés cuando se apropiado), pero la forma en que se conserve/guarde la documentación será a discreción de la sociedad.
- Debe identificar las sociedades vinculadas con las que se ha realizado las transacciones relevantes y la naturaleza de vinculación.
- Debe describir la naturaleza de la actividad empresarial por la que se efectuó la transacción y los activos (tangibles e intangibles) usados en esa actividad empresarial.
- Debe describir los métodos utilizados para establecer el principio de libre competencia y explicar la razón de la selección del método. Utilizado.
- No es necesario proporcionar evidencias de sociedades o transacciones entre sociedades cuando estas sociedades o transacciones no estén dentro del alcance de la normativa de precios de transferencia en el Reino Unido.
- No es necesario proporcionar evidencias de cada transacción relevante, pero pueden agregar evidencias relacionadas de un tipo de transacciones similares.
- No es necesario crear nuevas evidencias, en relación a las transacciones que sucedan después de haberse creado las evidencias, en relación a transacciones que son similares y en las cuales no ha habido cambios materiales en las circunstancias para determinar un resultado bajo "libre competencia".
- No es necesario encargar la realización de las evidencias a un asesor profesional si la sociedad es capaz de producir las evidencias apropiadas por sí misma.

- Pueden optar por explicar su estrategia general comercial y de gestión, o aquella del grupo societario de la que son miembros, así como la estrategia empresarial actual y futura, la del entorno tecnológico, de las condiciones competitivas y de la estructura regulatoria.
- También pueden optar por proveer documentación relacionada a las transacciones relevantes disponibles a la HMRC anteriormente a la declaración de la renta de aquellas transacciones que deberán ser reflejadas.

Asimismo, el manual internacional de la HMRC, establece, sobre la documentación a presentar sobre precios de transferencia, que la HMRC:

- No deberá solicitar a una sociedad que tenga disponible documentación que no está razonablemente disponibles a la sociedad en el momento de realizar la declaración de la renta.
- No deberá solicitar a una sociedad que tenga disponible documentación en relación a transacciones que no son sujetas a una investigación actual o potencial de precios de transferencia que está dentro de su facultad a investigar.
- No deberá solicitar a una sociedad que tenga disponible más documentación que la requerida para determinar la aplicación del principio de libre competencia.
- No deberá solicitar a una sociedad que tenga disponible documentación acerca de los métodos para establecer el "principio de libre competencia" aparte del método optado, excepto hasta el punto necesario para justificar el método optado.

Por ende, la documentación requerida sobre precios de transferencia en el Reino Unido consiste en un conjunto de evidencias y documentos en relación a los años fiscales cubiertos en la declaración de impuestos que justifique los precios de transferencia, el coste de preparación y archivos. Esta documentación debe estar a disposición de la HMRC si

es requerida. Asimismo, es recomendable según los puntos vistos anteriormente, para sostener la decisión del método de determinación del precio elegido, incluir en la documentación un estudio de comparables entre transacciones independientes, sin este estudio normalmente la HMRC entenderá como incompleta la documentación. De la misma forma, también será necesario incluir en la documentación un análisis funcional de las transacciones.

5.1 Régimen Sancionador de los Precios de Transferencia

En el ordenamiento jurídico del Reino Unido no existe un régimen sancionador específico para las incidencias en los precios de transferencia, sino que solamente se hace referencia a que una sociedad no deberá ser sancionada si ha hecho un intento razonable por demostrar que el valor es aplicado es de "libre competencia", pero el cual posteriormente se demuestra que el valor de "libre competencia" es diferente de aquel reflejado en su declaración de impuestos. Asimismo, el enfoque de la HMRC sobre las sanciones es acorde con el capítulo IV de las Directrices de la OCDE.

Cuando se demuestre negligencia en las acciones sobre precios de transferencia se aplica el régimen sancionador de la normativa general establecida en la Schedule 18 del FA de 1998 y la Schedule 24 del FA de 2007 sobre autoliquidación.

Por otra parte, en el Boletín Tributario 38 hay un artículo sobre las sanciones y la nueva legislación sobre precios de transferencia (SCH28AA), que sirven como guía de las sanciones. Con la nueva legislación, como se trató anteriormente, se estableció la autoliquidación para los contribuyentes que efectuaran transacciones y acuerdos cubiertos en la SCH28AA, los cuales deberían ser realizados de acuerdo con el principio de libre competencia. Por ende, las declaraciones que no se realicen de acuerdo con el principio de libre

competencia y aquellas declaraciones realizadas por el contribuyente que se demuestren ser fraudulentas o negligentes serán sancionadas.

Principalmente hay tres áreas fundamentales relacionadas a la documentación que pueden originar sanciones para el contribuyente, la cuales son: inspección de cumplimiento de conformidad (compliance check), obligación de guardar y conservar los registros y por otra parte registros que no sostengan el precio de libre competencia.

En la compliance check la HMRC puede solicitar documentación o información razonable para una inspección, en caso de que el contribuyente no presente la documentación que se solicite o no la provea en el transcurso de la inspección se le impondrá una sanción pecuniaria.

Asimismo, si el contribuyente no conserva y mantiene los registros adecuadamente le repercutirá en una sanción. Pero por otra parte, el hecho de que la documentación, para demostrar que las condiciones de la transacción satisfacen el principio de plena competencia, no esté disponible en un formato adecuado cuando lo solicite por primera vez la HMRC en relación con la declaración de impuestos realizada o que debería haberse realizado no debería repercutir en una sanción.

Cuando las evidencias disponibles de una sociedad no sean bajo un intento razonable para demostrar un resultado bajo el principio de libre competencia y por ende no sostengan el precio de libre competencia originaran una sanción para el contribuyente.

Pero si la sociedad ha hecho un intento razonable para demostrar un resultado bajo el principio de libre competencia⁵⁵¹, pero se estable

⁵⁵¹ En la consideración de si se ha efectuado un intento razonable para demostrar un resultado bajo el principio de libre competencia, la HMRC observará los mismos principios de la evaluación de riesgos. Por ende, la HMRC espera que una sociedad actúe, en relación con la documentación y evidencias, razonablemente según el riesgo asumido, es decir a

posteriormente un resultado diferente a aquel reflejado en la declaración de impuestos no se debería imponer sanción al contribuyente, ya que él ha hecho un intento razonable.

Por ende, las sanciones se aplicarán en ciertos actos u omisiones de documentación, las sanción será aplicada dependiendo del grado y tipo de ofensa por una cuantía fija o se calculará como una sanción relativa al impuesto.

Como se ha visto hasta ahora, si el contribuyente demuestra un intento honesto y razonable en la aplicación del principio de libre competencia no deberá ser penalizado aún cuando se debe hacer un ajuste. Pero si se demuestra negligencia⁵⁵² o fraudulencia en el acto será penalizado.

El contribuyente está obligado a hacer lo que una persona razonable haría para asegurar que su liquidación tributaria es acorde con el principio de libre competencia, para estos efectos la HMRC recomienda que esto debería incluir, pero no limitarse a:

- Usar su conocimiento y juicio comercial para hacer acuerdos y establecer precios acordes con los estándares del principio de libre competencia.
- Poder demostrar (por ejemplo, por medio de documentación de buena calidad) que el contribuyente es honesto y razonable en el intento de cumplir con los estándares del principio de libre competencia y con la legislación.
- Buscar ayuda profesional cuando se necesite.

Como se ilustra en el Manual Internacional de la HMRC, el contribuyente, también, será sancionado cuando:

mayor riesgo una documentación y evidencias más amplias/detalladas que cuando el riesgo es bajo.

⁵⁵² El termino negligencia no se encuentra definido ni por las Cortes ni por la HMRC, por ende se deberá juzgar por sus propios hechos y meritos

- Un método de margen neto de la operación es usado para justificar un nivel de beneficio, cuando hay un precio libre comparable disponible que indique un nivel diferente de beneficio bajo el principio de libre competencia.
- El método del coste incrementado es utilizado para asignar una renta que no es notablemente calculada bajo el principio de libre competencia cuando la actividad originaria de la renta genera claramente un beneficio substancial y es parte del esfuerzo empresarial de la transacción.
- El indicio de una actividad económica sólo se genera en forma legal y los precios de los acuerdos intragrupo de la "actividad" esta fuera de de la proporción de su contribución económica de los beneficios.

6. Acuerdos previos de valoración (APA⁵⁵³)

Los acuerdos previos de valoración en Inglaterra pueden ser unilaterales y/o bilaterales. Los APA unilaterales están regulados en la sección 85 de la *Financial Act* de 1999, los cuales son acuerdos entre una sociedad británica y el Consejo de la *Inland Revenue*⁵⁵⁴ que determinan el método para resolver las controversias de precios de transferencia previamente a la liquidación tributaria.

Los APA unilaterales sólo ofrecen una solución parcial a las incidencias de los precios de transferencia transfronterizos, debido a qué abarcan el trato tributario que tienen en el Reino Unido, pero no determina como resolver las controversias en las que participan otros países. Por ende, no elimina el riesgo de doble tributación en relación a precios de transferencia internacionales.

⁵⁵³ Advance Pricing Agreement

⁵⁵⁴ Administración tributaria

Las incidencias de precios de transferencia transfronterizos, cuando exista un convenio para evitar la doble tributación entre el Reino Unido y otro país que contenga un acuerdo de procedimiento amistoso, la Inland Revenue deberá llegar a un acuerdo con la Administración tributaria del otro estado, el cual será un APA bilateral.

Para evitar las incidencias de doble tributación el Inland Revenue fomenta que se soliciten APA bilaterales, las cuales ofrecen una garantía de que el método para tratar los precios de transferencia establecido por el APA serán aceptados por las Administraciones tributarias de los dos Estados, evitando así una posible doble imposición tributaria. Asimismo, la HMRC ha señalado que está preparada, si es necesario, a adaptar el marco del APA bilateral para llegar a acuerdos multilaterales (los acuerdos multilaterales deberán constar de dos o más APA bilaterales).

Un APA podrá ser solicitada por: cualquier sociedad, incluyendo asociaciones, con transacciones vinculadas o aquellas tratadas en establecidas en la Schedule 28AA; cualquier no residente que comercie en el Reino Unido a través de una agencia o sucursal (o un establecimiento permanente) y por cualquier residente que opere a través de una sucursal (o establecimiento permanente) fuera del Reino Unido.

Los posibles solicitantes de un APA deben tener en cuenta que este proceso está diseñado, sólo, para resolver controversias complejas sobre precios de transferencia, es decir cuando es compleja y difícil decidir que método utilizar para aplicar el principio de libre competencia. Por ende, la HMRC declinará las solicitudes de APA, cuando no sean para resolver controversias con un grado mínimo de complejidad.

La HMRC considera que en las siguientes circunstancias un grupo empresarial debería considerar un APA: en situaciones de comercio global donde hay una fuerte tendencia empresarial en alinear los informes financieros y de administración localmente; cuando hay alguna consulta tributaria en el Reino Unido u otro Estado referente a las relaciones entre el grupo; entre los grupos de joint-ventures; valoración de intangibles únicos; implementación de acuerdos de consolidación de resultados o costes; casos en que los métodos establecidos de precios de transferencia son inapropiados y grupos que experimenten cambios rápidos en su entorno empresarial o, en algunos casos, que efectúen grandes reestructuras, adquisiciones y fusiones.

6.1 Iniciación de un APA

Un APA, como se establece en la sección 85(1)(c) del FA de 1999, se inicia a través de una solicitud de aclaración por un acuerdo por el contribuyente, en el que refleja las cuestiones por las que solicita el APA.

La consolidación de un APA normalmente comprende cuatro fases: (1) expresión de interés⁵⁵⁵, (2) propuesta formal de solicitud de aclaración⁵⁵⁶, (3) evaluación y (4) acuerdo. En la fase (1) o (2) la HMRC puede declinar la solicitud, e informara al solicitante las razones de tal decisión, así como dar la oportunidad al contribuyente de emendar la solicitud.

Las solicitudes de APA pueden ser retiradas en cualquier momento del proceso anteriormente al acuerdo final por el contribuyente.

Por su parte, la HMRC podrá declinar una propuesta de APA en la fase de interés de expresión o de la propuesta formal cuando no se provea suficiente información para poder considerar completamente la solicitud,

⁵⁵⁵ Expression of interest

⁵⁵⁶ Formal submission of application for clarification

la propuesta no cumpla con la legislación sobre precios de transferencia del RU o las Directrices de la OCDE, las transacciones afectadas sean de una naturaleza hipotética y/o no se contemplen seriamente o en el caso que los recursos para consolidar un APA sean ineficientes.

Cuando el contribuyente actué de forma fraudulenta o engañosa en la solicitud o preparación del Acuerdo, se le penalizará con una sanción no superior a 10.000 libras esterlinas.

6.1.1 Expresión de interés

Una sociedad interesada en solicitar un APA, puede que anteriormente a hacer la propuesta formal, prefiera obtener más información sobre ciertos aspectos formales del futuro acuerdo así como tratar ciertos aspectos de los métodos propuestos para tratar las controversias de precios de transferencia de una forma informal. Asimismo, la Inland Revenue, también, normalmente prefiere tener un careo con la parte interesada para asegurar que la solicitud para un APA puede ser considerada y así asegurar que los recursos de la sociedad sean aplicados correcta y necesariamente en el proceso de solicitud.

La denominada expresión de interés debe cubrir la información relevante siguiente:

- a) La naturaleza y valor de los precios de transferencia a ser tratados en el APA, conjuntamente con la identificación y ubicación de las partes involucradas.
- b) Una descripción de las actividades empresariales de las partes, y como las transacciones relevantes están relacionadas a las actividades empresariales.
- c) Una descripción de la propuesta de los métodos de precios de transferencia y una explicación de cómo se intentara demostrar que los métodos concuerdan con los estándares de libre competencia.

- d) Una indicación de la naturaleza de cualquier consulta actual de precios de transferencia, reclamaciones de autoridades competentes y cualquier APA existente u otra solicitud de un APA que sean relevantes a las competencias del APA propuesto.
- e) En el caso de precios de transferencia transfronterizos, confirmación de que un APA bilateral es necesario o razones por las que la sociedad considere que sólo un APA unilateral es apropiado en concordancia con el Statement of Practice SP3/99.

La información de tallada puede ser facilitada por escrito ⁵⁵⁷ , personalmente en una reunión o en combinación de las dos.

La HMRC considerará la expresión de interés del contribuyente e informará a éste si se puede considerar para una solicitud de un APA.

6.1.2 Propuesta formal de solicitud de aclaración

Cuando la sociedad después la expresión de interés, quiera proceder a la solicitud del APA, deberá presentar una propuesta formal de solicitud de aclaración, la cual cumpla los requisitos siguientes ⁵⁵⁸:

- Comprensión del solicitante de los efectos de la legislación relevante, incluyendo los efectos de cualquier CDI en relación a cuestiones sobre precios de transferencia bajo consideración.
- Las áreas en las cuales, debido a la complejidad de las cuestiones sobre precios de transferencia, se requiere aclaración.
- Una propuesta para la aclaración del efecto de la legislación de acuerdo con la comprensión del solicitante.

Los mencionados requisitos tienen la finalidad de que cualquier acuerdo, sobre el tratamiento de cuestiones específicas de precios de transferencia, sea establecido desde un entendimiento adecuado de los principios relevantes de las Actas Tributarias.

⁵⁵⁷ Se deberá presentar cuatro copias de cualquier documentación facilitada por escrito

⁵⁵⁸ Sección 85(5) de la Finance Act de 1999

La parte principal de la propuesta es la descripción de los métodos propuestos para determinar los precios de transferencia de acuerdo con el principio de libre competencia y un análisis demostrando como la aplicación del método satisface la legislación del RU, incluyendo los CDI y las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE.

Todas las propuestas deberán ir acompañadas de la siguiente información_

- a) Identificación de las partes y cuentas recientes (generalmente de los 3 últimos años).
- b) Una descripción de los precios de transferencia propuestos a tratar en el APA, así como un análisis de las funciones y riesgos, así como un proyecto financiero de las partes implicadas.
- c) Una descripción de la estructura de la organización mundialmente, propiedad y operaciones comerciales del grupo en que pertenece la sociedad, el lugar o lugares donde tales operaciones se desarrollan, y todos los mayores flujos de transacciones de las partes que vayan a participar en el APA.
- d) Una descripción de los registros por los que se apoyaran los métodos de precios de transferencia propuestos para la adopción del APA, y la información propuesta deberá ser presentada anualmente para demostrar que la declaración tributaria es acorde a los términos establecidos en el APA.
- e) Una descripción las demandas tributarias actuales o reclamaciones de autoridades competente sean relevantes a los aspectos cubiertos en el APA propuesto.
- f) La duración de periodos fiscales del APA.
- g) Identificación de las suposiciones realizadas en el desarrollo de la propuesta de los métodos de precios de transferencia que son críticos para la fiabilidad de su aplicación bajo los estándares de libre competencia.

h) Para los precios de transferencia transfronterizos, se puede solicitar la asistencia de una autoridad competente para acordar un APA bilateral, o cuando un APA bilateral no sea solicitado, cualquier representación de la sociedad para que la Inland Revenue ejercite su discreción y abstención para el intercambio de información concreta bajo los condiciones del CDI aplicable. Por ejemplo en el caso que la sociedad considere que la información incluye secretos comerciales que no deberían ser revelados.

6.1.3 Evaluación de los APA

La HMRC al recibir la solicitud de un APA evaluará su contenido y solicitará y buscare información adicional de la sociedad si se requiere. La exanimación de la solicitud debe ser un proceso de cooperación en el que se analice las precisiones de los precios de transferencia abiertamente y en la cual el acceso a la información relevante y documentación esté disponible. Si la HMRC no obtiene la cooperación correspondiente en este proceso, puede se declinar la solicitud.

Cuando se trate de la solicitud de un APA bilateral, la HMRC espera que la sociedad continúe proveyendo información simultáneamente a cada administración involucrada. Por su parte, la HMRC al otro miembro del acuerdo informara de los progresos de la exanimación de la solicitud del APA, tratará/analizará las cuestiones que surjan en cada fase del proceso de aprobación de un APA e informara del progreso del proceso bilateral.

6.1.4 Acuerdo

Los acuerdos pactados entre una sociedad y la HMRC representan un compromiso vinculante en el que el tratamiento de los precios de transferencia, por un periodo específico de tiempo (entre 3 y 5 años), será de acuerdo con lo establecido en el APA.

En los casos de APA bilaterales las condiciones del acuerdo entre la HMRC y el contribuyente también reflejará el acuerdo pactado entre las dos Administraciones tributarias bajo el acuerdo del procedimiento amistoso del tratado relevante con el propósito de eliminar la doble imposición.

El APA acordado entre la HMRC y la sociedad deberá cumplir los compromisos establecidos, en los compromisos se incluirá: (a) el compromiso de la sociedad a demostrar el cumplimiento del método acordado para tratar los precios de transferencia durante la vida del APA, en forma de un informe de cumplimiento y (b) la identificación de las suposiciones críticas relacionadas con la fiabilidad del método establecido, las cuales, si están sujetas a cambios, pueden anular el acuerdo.

En el caso que no se pueda llegar a un acuerdo con la sociedad, la HMRC redactará un informe para el solicitante exponiendo los motivos por los cuales no se finaliza el acuerdo.

6.2 Control y revisión de la aplicación de un APA

El propio APA establecerá la naturaleza de los informes que la sociedad debe presentar para el control y revisión de la aplicación correcta del acuerdo, los cuales se basarán en lo establecido en la Sección 86(4) del FA de 1999. Los requerimientos específicos de cada informe, detallado en el Acuerdo, se basarán en las cuestiones sobre precios de transferencia que se cubran en el APA. Asimismo, los periodos para la presentación de los informes serán establecidos en el mismo APA, los cuales se presentarán anualmente y coincidirán con el periodo de presentación de la declaración de impuestos.

Los requerimientos generales de los informes normalmente deberán incluir: (a) la confirmación de que el método aprobado ha sido aplicado durante el año; (b) el resultado financiero producido por el método y la

concordancia de los mencionados resultados con la contabilidad reglamentaria y el cálculo de impuestos; (c) cuando haya una discordancia entre precios cobrados en transacciones relevantes durante el periodo y aquellos precios reflejados en el resultado al aplicar el principio de libre competencia al aplicar la metodología establecida en el Acuerdo, y los detalles de cualquier ajuste de compensación realizado para concordar los resultados operativos de las partes a los resultados del método aplicado y (d) una evaluación de cuando las supuestas críticas han sido cumplidos y cuando no.

El propósito de los informes de un APA requeridos por la HMRC es establecer que la sociedad ha cumplido los requisitos y condiciones del Acuerdo, así como verificar la exactitud de de las representaciones realizadas en el APA

6.3 Nulidad y revocación de un APA

Como se ha comentado anteriormente, la solicitud de un APA podrá ser anulada en cualquier fase antes de se cree el APA. Ahora bien, una vez creado el APA podrá ser anulado como si nunca hubiera existido, según lo establecido en la Sección 86(5) del FA de 1999, cuando la información referente a la aplicación del APA presentada a la HMRC por la sociedad sea falsa o engañosa⁵⁵⁹.

Asimismo, si la sociedad no cumple con las cláusulas pactadas en el APA o cuando las suposiciones críticas dejen de ser válidas la Inland Revenue, el APA podrá ser revocado.

Cuando la Inland Revenue considere la anulación o revocación del APA puede consultarlo con la autoridad competente del otro Estado involucrado en el APA.

⁵⁵⁹ La Comisión de la HMRC, tiene la potestad de anular el APA, antes de anular el APA la Comisión tendrá en cuenta la diferencia producida si no se hubiera tergiversado la información.

6.4 Revisión y renovación de un APA

Los APA acordados podrán ser revisados y modificados, de acuerdo con la sección 86(6) FA de 1999, en circunstancias específicas, como en el caso que la metodología acordada resulte difícil de aplicar, siempre y cuando estas circunstancias no invaliden las asunciones críticas.

La modificación de un APA se ejecutara después de proceder a una consulta entre la sociedad y la HMRC, y en los casos de APA bilaterales también con autoridad competente del otro Estado participe.

La renovación de un APA deberá ser solicitada preferiblemente anteriormente a 6 meses de la fecha de la finalización del APA. En la solicitud de renovación debe considerar o anticipar los cambios de hechos y circunstancias desde que el APA se consolidó, si el APA necesita alguna enmienda para la renovación y, además, debe demostrar como la metodología propuesta es acorde al principio de libre competencia.

Si la HMRC considera, después de la revisión, que puede ser renovado el APA con los cambios apropiados, este continuara siendo efectivo con las actualizaciones pertinentes. En el caso, que los precios de transferencia hayan cambiado u otro método se proponga, se deberá proceder a solicitar un nuevo APA.

7. Procedimiento Amistoso y Arbitraje

Las incidencias de precios de transferencia que resulten de la naturaleza del ajuste apropiado o de las cuantías sobre los precios de transferencia entre las autoridades tributarias competentes, las cuales pueden resultar en una doble imposición para el contribuyente, se intentaran resolver según lo establecido en el Art. 25 de los CDI sobre el procedimiento amistoso para intentar resolver las incidencias.

En el ordenamiento jurídico de Reino Unido, los mecanismos sobre el procedimiento amistoso se recogen en la ICTA88/S815AA. Además, para las transacciones entre miembros de UE, el Convenio de Arbitraje Europeo podrá ser una alternativa a los procedimientos para eliminar la doble imposición tributaria, en el caso que no se llegue a un acuerdo entre las autoridades competentes bajo el procedimiento amistoso, se podrá vincular a un proceso de arbitraje.

El Acuerdo de procedimiento amistoso garantiza la eliminación de la doble tributación, ya que las partes no están obligadas a llegar a un acuerdo, sino como establece las Directrices las partes involucradas deberán poner de su parte para solucionar la controversia. En caso que no se llegue a ningún acuerdo entre las Autoridades tributarias involucradas, como se establece el Art. 25.5 de algunos CDI, se podrá recurrir al Arbitraje.

Las sociedades pueden presentar su caso a las autoridades competentes del REINO UNIDO en cualquier momento que crean que van a estar sujetos a doble imposición, asimismo podrán presentar una solicitud protectora para cumplir con los tiempos límites estipulados. Pero la resolución del procedimiento amistoso no será ejercida activamente, excepto en circunstancias especiales, hasta que la ganancia o pérdida de la cuantía del impuesto sea finalizada, es decir, que los derechos de apelación deben ser agotados a través de alcanzar un acuerdo con el contribuyente o a través de un proceso de litigio.

Todas las solicitudes de asistencia bajo un procedimiento amistoso serán tratadas por la autoridad competente de comercio internacional.

La ICTA88/S815AA establece el mecanismo para la efectividad del procedimiento amistoso, dando amplios derechos "no obstante cualquier promulgación"⁵⁶⁰ para implementar un acuerdo. Asimismo, la

⁵⁶⁰ ICTA/815AA(2)

ICTA/815AA(3) extiende los límites para reclamaciones bajo otras provisiones en 12 meses desde la fecha en que al contribuyente se le notifica el acuerdo amistoso.

La ICTA88/S815AA establece un periodo de seis años, desde el año fiscal en que se incurrió el caso relacionado o un periodo superior especificado en un Convenio específico, para presentar el caso a las autoridades competentes. El ModCDI basándose en su Art. 25, el periodo de tiempo límite será de 3 años desde la primera notificación de una acción resultante en una tributación no acorde con el convenio.

8. Otros impuestos y los Precios de Transferencia

Los precios de transferencia en los impuestos directos, como se ha visto hasta ahora deben ser tratados por el principio de libre competencia es decir por el valor de mercado y estarán sujetos a la normativa establecida en la ICTA88/SCH28AA la cual sigue los principios establecidos en las Directrices de la OCDE.

Pero los precios de transferencia entre sociedades vinculadas o series de transacciones también pueden afectar a los impuestos indirectos como el IVA y los impuestos aduaneros los cuales deberán ser al valor de mercado.

8.1 IVA en los precios de transferencia

Los ajustes realizados bajo la ICTA88/SCH28AA no tienen una consecuencia directa en el IVA, pero cuando una sociedad realiza una transacción con una sociedad vinculada a un valor diferente al valor normal de mercado, puede ser por una razón encubierta para que el valor normal de mercado sea inferior para efectos del IVA. En este

caso, y cuando las condiciones establecidas en la VATA94/SCH6⁵⁶¹ se den, se podrán direccionar los precios al precio normal de mercado.

El Manual Internacional de la HMRC, conjuntamente con la guía de implicaciones del IVA en los precios de transferencia publicada también por la HMRC ofrece una guía para el contribuyente de las implicaciones del IVA en los precios de transferencia en el Reino Unido, la cual se transcribirá parcialmente para ver los efectos y el tratamiento de este impuesto en relación con los precios de transferencia.

El Manual Internacional establece que cuando se hace un balance de pagos bajo la ICTA88/SCH28AA/PARA7A sólo para la corrección del impacto económico de los impuestos directos debido a los ajustes de precios de transferencia, no hay ninguna consecuencia en el IVA. Pero, si el balance de pagos se hace específicamente en consideración o en una futura consideración de suministros, dependiendo de las circunstancias y si el suministro relevante es un suministro tributable, podrán acaecer en una deuda impositiva del IVA.

Si no se hace o ha hecho ninguna consideración en el balance de pagos referente al IVA, se puede hacer correcciones bajo los ajustes en el transcurso de las transacciones comerciales, los cuales están regulados por el SI1995/2518 VAT Regs 1995 Reg 38, o por corrección de errores, regulado en la SI 1995/2518 VAT Regs 1995 Reg 34 or Reg 35.

Asimismo, el tratamiento de tales pagos como balance de pagos debe ser estudiado meticulosamente. Un pago sólo puede ser un balance de pago si la única razón o razón principal para ejecutarlo es que un ajuste de precios de transferencia según lo establecido en el párrafo 7(1) de la Schedule 28AA sobre balance de pagos entre personas afectadas.

⁵⁶¹ Schedule 6 del Value Added Tax Act 1994

Es de mencionar, que no es necesario que el pago constituya una consideración pecuniaria por un suministro que afecte al IVA. Cuando el pago de un balance de pago se hace condicionalmente por una parte a cambio de un suministro de mercancías o servicios, dependiendo de las circunstancias, podrá ser considerado parte o completamente como retribución no monetaria, asimismo, la valoración y/o indicaciones del VATA94/SCH6 serán aplicables en estas situaciones.

8.2 Impuestos aduaneros y precios de transferencia

El ordenamiento jurídico del Reino Unido así como las leyes aduaneras de la UE establece que los precios de transferencia de transacciones entre sociedades vinculadas deben realizarse como si de entre partes independientes se tratara, es decir por el valor normal de mercado.

La valoración de las transacciones entre partes vinculadas a efectos de aranceles aduaneros se encuentra regulada en el Reino Unido en la notificación 252⁵⁶² de Valoración de mercancías importadas con propósitos arancelarios, IVA y Estadísticas de Comercio, el cual se basa en el acuerdo de valoración de la OMC, asimismo también por el Reglamento (CEE) n. 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario y el Reglamento (CEE) n. 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993 con sus enmiendas correspondientes.

Por ende, la valoración de la mercancía entre empresas asociadas sigue los principios establecidos en el apartado general sobre "Precios de Transferencia en el ámbito de Aduanas".

La notificación 252 establece que las transacciones entre partes vinculadas se han de valorar por el valor normal de mercado. El párrafo 3.11 de la notificación 252, establece los mismos conceptos de

⁵⁶² Notice 252 Valuation of imported goods for customs purposes, VAT and trade statistics, June 2009

vinculación que el Art. 15.4 del "Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994", estableciendo que personas (físicas o jurídicas) están vinculadas en los siguientes supuestos:

- a. si una de ellas ocupa cargos de responsabilidad o dirección en una empresa de la otra;
- b. si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios;
- c. si están en relación de empleador y empleado;
- d. si una persona tiene, directa o indirectamente, la propiedad, el control o la posesión del 5 por ciento o más de las acciones o títulos en circulación y con derecho a voto de ambas;
- e. si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra;
- f. si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera;
- g. si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona; o
- h. si son de la misma familia.

Pero, si el proveedor actúa como agente distribuidor o concesionario sólo habrá vinculación si se da alguno de los supuestos expuestos anteriormente.

Asimismo, contribuyente debe presentar la declaración de aduanas en base al valor normal de mercado. Para calcular el valor normal de mercado el contribuyente deberá aplicar uno de los seis métodos establecidos por la en el Art. VII del GATT⁵⁶³.

Los seis métodos de valoración establecidos en el GATT de las transacciones se asemejan a los métodos de ajuste de precios de transferencia.

⁵⁶³ Véase Precios de Transferencia en el Ámbito de aduanas del primer capítulo de éste estudio

Aunque los métodos de valoración de las transacciones para impuestos indirectos y directos se asemejan, no son idénticos, y por ende se deberán aplicar los métodos correspondientes, dependiendo se el valor buscado es con fines aduaneros o sobre la renta.

Como se comento anteriormente, el Departamento de Empresas de Gran Dimensión de la Inland Revenue, el Departamento de Impuestos Petroleros y el Departamento de Aduanas de Grandes Grupos Empresariales, se fusionaron creando el Departamento de Servicios de Sociedades de Grande dimensión. La unificación de estos departamentos, permite un control más riguroso de los procedimientos de valoración de las transacciones entre empresas vinculadas, de los contribuyentes, evitando que las sociedades valoren de forma diversa dependiendo del uso que le quieran dar al valor de la transacción, es decir, si la valoración es con propósitos para los impuestos sobre la renta o de aduanas. Evitando, que el contribuyente utilice la diferencia de valoración para sus propios beneficios, beneficiándose de al tributar el mayor beneficio en Estados con tributación más favorable.

Como se ha visto anteriormente la normativa de los precios de transferencia en el Reino Unido abarca normalmente a toda sociedad que no sea de pequeña o mediana dimensión. En la normativa aduanera todas las transacciones de importación deben ser valoradas bajo el principio de libre competencia, es decir como si de transacciones entre partes independientes se tratara.

9. Precios de transferencia de transacciones que impliquen Petróleo

En el ordenamiento jurídico británico, las transacciones de venta de petróleo y gas están reguladas por la ICTA88/S493. Pero en la SCH28AA párrafo 9 y 10 se establecen las normas especiales para la venta y transacciones relativas a petróleo y gas natural, para las

transacciones entre partes vinculadas o serie de transacciones que impliquen petróleo, cuando el petróleo vendido ha sido o va a ser extraído bajo los derechos ejercitables por una sociedad (el productor) que (aunque pueda ser el mismo vendedor) no es el comprador y, además, en el momento de la venta, más del 20% del capital social ordinario pertenece directa o indirectamente a uno o más de los compradores y sociedades vinculadas al vendedor.

Se entiende que hay vinculación en las transacciones petrolíferas y de gas cuando una de las partes controla a la otra parte, o cuando las dos partes implicadas en la transacción están bajo el control de una misma sociedad/es.

Asimismo, será de aplicación la SCH28AA sobre precios de transferencia cuando las transacciones de petróleo cuando (a) la cuantía de beneficio utilizada para fines tributarios es superior al que debiera o (b) la cuantía de beneficios utilizada con fines tributarios es inferior (incluyendo cero) a la cuantía real de las pérdidas de la transacción en cualquier periodo fiscal.

Las transacciones petrolíferas y de gas natural deben ser realizadas bajo el principio de libre competencia. Las transacciones de petróleo y/o gas natural son de competencia de Departamento de Empresas de Gran Dimensión de la Inland Revenue, raramente será de interés de otro Distrito o Departamento, pero en caso que se requiriera, pueden consultar al Departamento de Empresas de Gran Dimensión de la Inland Revenue.

Capítulo IX

Conclusiones

1. Conclusiones

En este estudio se ha analizado la aplicación de los precios de transferencia a nivel internacional en el ámbito tributario.

Los precios de transferencia vienen determinados principalmente por las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, éstas directrices son consideradas como soft-law, ya que su función es la de establecer una guía a los Estados para establecer la legislación de precios de transferencia aunque se tienden a ver y deberían ser hard-law por la necesidad de una cierta homogeneidad en las normas sobre precios de transferencia entre Estados para la valoración de las transacciones entre empresas asociadas.

La aplicación de los precios de transferencia aporta en la práctica numerosas problemáticas. Como se ha visto previamente se basan en la interpretación de las directrices y recomendaciones sobre precios de transferencia contenidas en los informes de la OCDE.

Los parámetros establecidos por la OCDE en precios de transferencia dejan muchos vacíos interpretativos, que añadido a la poca homogeneidad entre la normativa de cada Estado, crean a su vez más problemas de aplicación.

Los Estados tratados en éste estudio Argentina, China, España y Reino Unido han regulado en sus jurisdicciones nacionales los precios de transferencia basándose en las Directrices de la OCDE. Aunque esto no quiere decir que el tratamiento de los precios de transferencia sean homogéneos en todos ellos, sino que cada Estado ha adaptado tales

Directrices a su ordenamiento, y en consecuencia, la adaptación por cada Estado es de forma diversa aunque la base salga del mismo sitio.

En el ámbito internacional los precios de transferencia deben ser valorados por el valor normal de mercado o bajo el principio de libre competencia (*arm's length principle*), para lograr este precio las propias directrices establecen seis métodos diferentes, los tres primeros conocidos como métodos tradicionales y los otros métodos.

PRIMERA: El principal problema que se encuentra en la aplicación de los métodos de valoración es la comparabilidad, ya que su aplicación ha de hacerse comparando transacciones similares entre empresas independientes. Es verdad que dependiendo del tipo de transacción y de la posibilidad de encontrar comparables se puede utilizar unos u otros métodos, haciendo comparación por estimación directa del precio, comparación del margen de beneficio bruto, comparaciones de ratios de beneficio o márgenes de beneficio de transacciones entre empresas independientes.

Los contribuyentes pueden hacer uso de uno o más métodos para la valoración de los precios dependiendo del tipo de transacción que se ha de valorar, éste hecho puede beneficiar al contribuyente ya que dependiendo del método utilizado y dependiendo los datos comparables utilizados el valor de la transacción será uno u otro, y el contribuyente podrá elegir el más conveniente para sus propósitos fiscales. Afectando a la base imponible de la sociedad y consecuentemente la cuantía del impuesto a tributar.

SEGUNDA: Esto nos lleva a otro planteamiento y es cómo se considera el valor normal de mercado o de libre competencia y los métodos para la concreción del criterio del principio de libre competencia, aunque están bastante unificados de forma internacional, cómo se ha visto anteriormente.

Las directrices no proporcionan una solución sobre la dificultad para determinar el precio de valor de mercado en algunos supuestos, sino que se limita a señalar que en tales casos es muy difícil determinar el precio *arm's length* o de valor de mercado como en el caso de ciertas operaciones entre multinacionales en donde no está relacionada con consideraciones fiscales sino con circunstancias comerciales diferentes de las encontradas en empresas independientes. También la gran dificultad en algunos casos de hacer la comparación, debido a que algunas operaciones raras veces se realizan entre partes independientes o la dificultad de comparación en bienes altamente especializados, servicios especiales y otros bienes inmateriales.

TERCERA: Se considera que el concepto de valoración de libre competencia o valor normal de mercado se debería armonizar estableciendo una normativa única para todos los tributos en beneficio de las empresas asociadas que realizan entre sí transacciones internacionales.

En referencia a la valoración de las transacciones, hemos visto que dependiendo de la finalidad de la valoración de la transacción, ya sea contable, fiscal (impuesto sobre la renta, IVA o impuestos aduaneros) el valor de mercado de la transacción deberá ser valorado a propósito de la finalidad y por ende, la base imponible de cada tributo variará. Esto comporta una carga administrativa y pecuniaria considerable para las sociedades.

El gran esfuerzo creado por la OECD como otros organismos (como el Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la Unión Europea) para la regulación internacional en la aplicación del precio de transferencia para operaciones entre entidades vinculadas, aporta un gran beneficio para aquellas prácticas fraudulentas, ya de ámbito fiscal como de otras prácticas, en las que se utilizan precios que difieren del precio normal de mercado entre entidades no vinculadas. Aunque todavía queda un

largo camino para la homogeneidad de la práctica entre Estados diferentes, cada vez es más latente la necesidad de ésta unificación producida por la liberación económica internacional existente.

De esta manera, tanto las directrices de la OCDE, las guías de valoración de la OMC, las normas de Normas Internacionales de Contabilidad, así como la normativa de la EU, deberían trabajar conjuntamente y unificar el concepto del valor de libre competencia y los métodos para dicha valoración.

Pero no sólo es de competencia de los organismos mencionados anteriormente el desarrollo de prácticas, directrices, etc., sobre los TP, sino que los mismos Estados tienen que desarrollar capacidades de actuación para establecer en sus normativas y prácticas administrativas el ajuste que permita implementar la normativa internacional bajo el principio de libre competencia.

CUARTA: Otro de los problemas importantes en los precios de transferencia como señala HUBERT M.A. HAMAËKERS⁵⁶⁴ es la gran carga administrativa que resulta del papel esencial de los elementos comparables en las normas de un creciente número de países, en especial la regla del mejor método, que obliga a las multinacionales a recoger informaciones externas para todos los métodos continuamente.

La documentación a preparar por las entidades vinculadas en el ámbito internacional deberían seguir unos mismos parámetros, es decir, la documentación debería ser homogénea y seguir unos mismos criterios. Es verdad, que las Directrices y la Unión Europea establecen unas normas de documentación de las empresas asociadas, pero al adaptarse al ordenamiento jurídico nacional de cada país, los parámetros establecidos por cada Estado son diversos. Esta situación obliga al

⁵⁶⁴ Véase HUBERT M.A. HAMAËKERS en “Fiscalidad Internacional” *Cit.*, 2007, Pág. 513

contribuyente a tener que preparar una documentación diversa en cada Estado para ajustarse a la normativa correspondiente, incrementando los recursos empleados debido a la duplicación de documentación entre los grupos multinacionales.

QUINTA: Los parámetros de vinculación tienden a ser muy amplios y afectan, como se ha visto durante el estudio, hasta tercer grado de parentesco familiar, situación excesiva que en muchas situaciones la aplicación de la normativa de precios de transferencia no es objetiva para este tipo de transacciones.

Asimismo, en muchos Estados las transacciones vinculadas entre personas físicas y PYMES no están exentas de la aplicación de normativa de precios de transferencia. Por ejemplo en el caso de la normativa española se regula una exención en el IS a favor de las PYMES, sólo en el caso que de tengan un total de transacciones inferior a 100.000€ anuales.

Estos dos aspectos afectan directamente a los contribuyentes mencionados en las siguientes situaciones:

- (a) Una transacción puede tener carácter de vinculada en un Estado y no en otro, y por tanto se ha de valorar bajo el principio de libre competencia de ese Estado. Esto acabará repercutiendo en una doble imposición de la misma renta.
- (b) Los contribuyentes deben cumplir con los requerimientos administrativos de transacciones vinculadas soportando una carga pecuniaria y de recursos demasiado alta para las dimensiones del negocio.

Para evitar estas situaciones, por una parte los parámetros de vinculación deberían ser más acotados y realistas a las transacciones. Por otra parte, se deberían contemplar exenciones de valoración y de documentación para estos sujetos con unos parámetros determinados.

A modo de ejemplo el código de conducta de la Unión Europea contempla la exención de documentación de grupo para grupos económicos que en conjunto facturen menos de 8 millones de euros.

SEXTAS: Otro aspecto a tratar importante, es la determinación de las rentas en los Estados implicados en las transacciones vinculadas.

Como se ha mencionado anteriormente la interpretación de las Directrices en los Estados se integran de forma diversa en su ordenamiento jurídico produciendo, en atención de la normativa interna de cada país, que unas mismas rentas puedan tener tratamiento tributario diverso, lo que puede suponer una doble tributación para el contribuyente sobre esas rentas, debido al diferente tratamiento tributario en cada Estado. Por ende la determinación de rentas para la base imponible debería ser más acotada.

SÉPTIMA: Los acuerdos previos de valoración bilaterales y multilaterales son un recurso cada vez más explotado por los diferentes Estados para pactar el sistema de valoración de los precios de transferencia.

A través de estos acuerdos los contribuyentes pactan con las Administraciones tributarias unos precios y/o la valoración de precios, por adelantado, para tipos de transacciones que van a ser repetidas durante un periodo estipulado de tiempo. Consecuentemente, las transacciones puntuales entre empresas asociadas no pueden acogerse a un acuerdo.

Por otra parte, los acuerdos previos de valoración unilaterales en el ámbito internacional no son de gran solución ya que sólo participa una administración tributaria y por ende los problemas de valoración que puedan acaecer en el ámbito internacional no se verán resueltos.

Los acuerdos previos de valoración son una herramienta de gran ayuda para las valoraciones tanto para los contribuyentes como las Administraciones tributarias, máxime para las administraciones tributarias de diferentes Estados, debido a que, en teoría, la valoración está acordada de antemano y si el contribuyente lo aplica correctamente no deberían darse motivos de ajustes, y por tanto no deben haber incidencias de doble imposición a tratar entre las Administraciones.

Los APA aún son una herramienta sin explotar o no suficiente utilizados por muchos Estados para evitar incidencias de precios de transferencia y de doble imposición de unas mismas rentas, por tanto estos acuerdos deberían tener más consideración para los Estados y ser utilizados más frecuentemente entre operaciones vinculadas.

OCTAVA: Siguiendo los parámetros del ModCDI, que trata en su Art. 9 la doble imposición entre empresas asociadas, una solución a los problemas derivados de establecimiento de precios de transferencia internacionales sería la creación de un convenio sobre precios de transferencia bilateral o multilateral homogéneo entre Estados, que prevaleciera sobre la normativa interna de cada país.

En este Convenio se podrían establecer unos parámetros de valoración de las transacciones, los métodos de valoración, el análisis de comparabilidad, documentación de las transacciones y del grupo, etc. A través de este Convenio los problemas fiscales sobre precios de transferencia se verían mitigados.

Asimismo, el convenio podría, también, asentar las bases para la resolución de las incidencias en el ámbito de precios de transferencia.

NOVENA: Un aspecto importante a tratar de los precios de transferencia internacional son las litigaciones. En la Unión Europea, las Directrices de la OCDE, así como el Art. 25 de los CDI recomiendan

el procedimiento amistoso y el arbitraje para resolver las controversias acaecidas por los precios de transferencia sobre todo para la resolución de la doble imposición de unas mismas rentas. Pero en el caso, de que las partes no se pongan de acuerdo por estos medios, se debe ir a un procedimiento judicial.

Para resolver los problemas fiscales sobre precios de transferencia y otras cuestiones controvertidas como la aplicación de los CDI, se debería valorar la creación de un Tribunal Internacional de Tributación. De este modo se solventarían muchos conflictos de fiscalidad internacional entre las propias Administraciones tributarias de Estados diferentes y el contribuyente se vería más amparado a nivel internacional.

DECIMA: La documentación a aportar por las sociedades y grupos multinacionales se compone entre otros aspectos de un análisis de comparabilidad.

Para efectuar el análisis de comparabilidad y aplicar los métodos de valoración el obligado tributario necesita encontrar comparables de las transacciones con otras transacciones entre empresas independientes.

Para la comparabilidad de transacciones, las sociedades pueden recurrir a listas, índices, bases de datos o cualquier tipo de información pública veraz. Por otra parte, el contribuyente puede optar por el mercado o comparable que crea más conveniente para sus propósitos para hacer la comparabilidad.

La problemática de encontrar comparables está en que muchas transacciones entre grupos no se dan entre empresas independientes, sobre todos en transacciones de servicios, entonces encontrar el valor de libre competencia adecuado para la transacción puede resultar difícil, y en consecuencia, a través de estas transacciones las sociedades pueden planificar su política fiscal para evadir impuestos

tributando en países con tipos impositivos inferiores o trasvasar capital de un Estado a otro por otros motivos no fiscales.

Para poder encontrar comparables de transacciones, en línea con la idea de unificación internacional de precios de transferencia a través de un Convenio Internacional de precios de transferencia y un Tribunal Internacional de Tributación, debería existir un listado internacional de precios de mercancías creado por un organismo internacional que sirviera de referencia para la valoración de los PT.

No obstante, esto no acabaría de solucionar los problemas de comparabilidad ya que los aspectos a tratar para que dos transacciones sean comparables son muy diversos.

En definitiva, los precios de transferencia se han ido regulando en las últimas décadas debido al latente incremento de las transacciones comerciales internacionales.

Las problemáticas que se advierten en los precios de transferencia incrementaran a medida que aumenten las transacciones internacionales entre empresas asociadas.

A día de hoy existen aún muchos vacíos legales en el ámbito de precios de transferencia, que muy difícilmente podrán ser solventados en un futuro.

La única forma de mitigar, que no abolir, los problemas existentes y los futuros, será el trabajo conjunto de los Estados para unificar la regulación de precios de transferencia.

Esperemos que en materia de precios de transferencia no se cumpla la máxima que nos enseñó Montesquieu en el Espíritu de las leyes: ***"los intereses particulares hacen olvidar fácilmente los públicos"***.

2. Conclusions (English)

This study has analyzed the application of transfer pricing on relation to taxation purposes on an international level.

The Transfer Pricing Guidelines of the OECD are the main framework for transfer pricing, these guidelines are considered soft-law, because it has the purpose to give a guide to States on the implementation of transfer pricing on their legislation, although the guidelines tend to be seen and should be hard-law, due to the necessity of a certain homogeneity in the norms on transfer pricing between States for the valuation of the transactions between associated enterprises.

The application of transfer pricing in practice has proved numerous problems.

As it has been mentioned previously, the practices are based on the interpretation of the Guidelines and recommendations on transfer pricing on the framework provided by the OECD.

The factors established on transfer pricing by the OECD leave many legal gaps that added to the lack of homogeneity on the norms from one State to another provide even more problems on the proper application of transfer pricing.

The States analysed in this study: Argentina, China, Spain and United Kingdom have regulated their national legislation on transfer pricing based on the OECD's Guidelines. Although, that does not imply that the treatment of transfer pricing is uniform in all of States, but that each State has adapted such Guidelines to their legislation. Therefore, every State has adapted the regulations in various forms, although, the source comes from the same place.

In the international field, transfer pricing have to be valued on base of the arm's length principle, due to obtain this price the Guidelines determined six different methods, the three first known as traditional transactions methods and the other three known as other methods.

FIRST: The main problem on the application of methods to apply the arm's length principle is the comparison, since the comparison has to be done by similar transactions undertaken between independent enterprises. It is true, that depending on the kind of transaction and the ability to find comparable transactions can be apply a different method: gross profit margin, comparison on profit rates o margin between independent enterprises.

The taxpayers can opt for to apply one or more than one method to evaluate the price depending on the type of transaction to asses. This fact can benefit the taxpayer since depending on the method or depending the comparison data used the value of the transaction would be different, and the taxpayer can choose the more appropriate due to his tax purpose. Therefore, this will affect the taxable base of the enterprise and consequently the amount of the tax to pay.

SECOND: This factor leads to another point, which is how to considered the market value or arm's length range and the methods to attribute the arm's length principle, although there are unified of international environment, as it has been seen earlier on this study.

The Guidelines do not give a proper solution on the complexity to determinate the arm's length value on some cases, but only states that the arm's length principle is difficult and complicate to apply on some transactions between multinationals since those transactions may be not motivated by tax issues but in commercial circumstances than those faced by independent enterprises. Also, a difficulty of comparison is that some transactions are rarely are undertaken by independent

enterprises or the difficulty to find comparisons on highly specialised goods, provision of specialised services and other intangibles goods.

THIRD: It is believed that the concept of arm's length principle should be harmonize, establishing a unique norm for all the taxes, on benefit of associated enterprises that operate between internationally.

In reference to the valuation of transactions, we have seen that depending on the purpose of the valuation of the transaction, it is for accounting, fiscal (income tax, VAT or customs) the market value of the transaction will have to be valued with regard to the purpose and therefore, the tax basis of each tribute will differ. This lead to a great administrative and capital burden for the enterprise or group.

The great effort done by the OECD as other organisms (EU Joint Transfer Pricing Forum) for the international regulation in the application of transfer pricing for transactions between associated enterprises, contribute a great benefit for those fraudulent practices, on a fiscal background or other practices, where prices not at arm's length range between associated enterprises. Although it is still long way off for the homogeneity between different States, the necessity of the unification of this concept is greater owing to the existing international economic liberation.

Therefore, the OECD's Guidelines, the WTO's valuation guides, International Accounting Norms and the EU legislation should work jointly and unify the arm's length concept as well as the methods for the valuation.

Nevertheless, the development of the practices, Guidelines and so on, on transfer pricing, are not only competence of the organisms mentioned. But also the States must develop performance capacities to establish in their legislation and administrative practices the adjustment

that allows implementing the international norm under the arm's length principle.

FOURTH: Another important problems on transfer pricing as indicates HUBERT M.A. HAMAEEKERS⁵⁶⁵ it is the great administrative burden, result mainly of the comparison elements in the norms of an increasing number of countries, especially the rule of the best method, that force multinationals to collect external data continuously for the application of the methods.

Therefore, the documentation to be prepared by associated enterprises in the international environment should have the same structure. On other words, the documentation to be prepared should be the same and follow same criteria worldwide. It is truth that the OECD's Guidelines and the European Union establish norms on documentation of the associated enterprises, but when States adapt them to the national legislation, the norms established by each State differ. This situation forces the taxpayer to have to prepare different documentation for each State to adjust to the corresponding norm, increasing the resources used because of duplication of documentation between the enterprises of the multinational group.

FIFTH: The scope of relation tend to be too wide and affect, as it has been seen in this study, until third-degree relatives, which prove to be excessive and imply in many situations the application of the norms of transfer pricing not to be objective for this type of transactions.

Moreover, in many States the related party transactions between natural person and small and medium sized enterprises are not exempt of the application of the norms on transfer pricing. For example in the case of the Spanish norm an exemption in the IS in favour of the small

⁵⁶⁵ Vease Hubert M.A. Hamaekers en "Fiscalidad Internacional" *Cit.*, 2007, Pág. 513

and medium sized enterprises, only in the case that the annual turnover of the total transactions will be less 100,000€.

These two aspects affect directly to the taxpayers in the following situations:

(a) A transaction can have character of related in a State and not in another one, and therefore the arm's length principle has to be applied in one of the State. This will lead to a double taxation of the same income.

(b) The taxpayer must fulfil the administrative requirements of related transactions leading in a high capital burden for the dimensions of the business.

In order to avoid these situations, on the one hand the relation range should be more limited and realistic to the transactions. On the other hand, exemptions of valuation and documentation with certain restrictions should be contemplated for these subjects. As an example the EU code of conduct contemplates the exemption of documentation of the group for economic groups that altogether invoice less than 8 million Euros.

SIXTH: Another aspect important to treat is the determination of the incomes in the States implied in the related-party transactions.

As it has been mentioned previously, the interpretation of the OECD's Guidelines are adapted on the legal system of States in different way, which could lead to double taxation for the taxpayer on some incomes. Paying attention to the legal norms of States, same incomes can have diverse fiscal treatment, due to the different fiscal treatment in each State, therefore the determination of incomes for tax base should be more delimited.

SEVENTH: The bilateral and multilateral Advance Price Agreements are a resource operating, nowadays, more frequently by States to agree in advance on the valuation system of transfer pricing.

Through these agreements the taxpayers and the Tax administration agree in advance on prices and/or the valuation of prices, for transactions over a fixed period of time. Consequently, an occasional transaction between associated enterprises cannot opt for an Agreement.

On the other hand, unilateral APAs in the international environment are not of real solution because only a Tax Administration participates on the agreement, and consequently the valuation problems than can be faced in the international environment will not be solve.

The APAs are a useful tool for the taxpayer as well as for the Tax Administration, specially for Tax Administrations of different States, because, in theory, the valuations of the related-party transaction is agreed in advance and therefore the necessity to apply adjustments will not rise and consequently double taxation should not be faced.

The APAs are a tool not exploited or not enough used by numerous States to avoid the problems on transfer pricing and double taxation. Therefore, these agreements should be more applied by States and be used more frequently between related-party transactions.

EIGHTH: Following the scope of ModCDI, the Art. 9 the about double taxation between associated enterprises, a solution to the problems derived from establishment of transfer pricing would be the development of a bilateral or multilateral Convention on transfer pricing between States, which it will prevail over the national norms of each country.

In this Convention could be set up the scope of valuation of the transactions, the methods of valuation, the analysis of comparability, documentation of the transactions and the group and so on. Through this Convention the fiscal problems on transfer pricing would be mitigated.

Moreover, the Convention could, also, seat the bases for the resolution of the problems of transfer pricing.

NINTH: An important aspect to deal with international transfer pricing are litigations. In the European Union, the OECD's Guidelines as well as the Art. 25 of the CDI recommend the mutual agreement procedure and the arbitration to solve the disagreement on transfer pricing, chiefly for the double taxation on the same incomes. But in the case, that the parts involved do not reach an agreement, they have to go through lawsuit.

In order to solve the fiscal problems on transfer pricing and other controversy questions such as the application of the CDI, the conception of an International Tax Court should be contemplated. By this way, some conflicts of international tax between Tax administrations of different States would be resolved and the taxpayer will feel more protected in an international level.

TENTH: The documentation to be prepared by enterprises and multinational groups is compounded among other aspects of a comparability analysis.

In order to perform the comparability analysis and to apply to the valuation methods the taxpayer needs to find comparison of the related-party transactions with other transactions between independent companies.

For the comparison of transactions, the societies can resort to lists, indices, data bases or any type of valid public information. On the other hand, the taxpayer can decide on the comparable market or comparable transactions more suitable for his intentions to make the comparison.

Therefore, a solution for the comparability assessment, following the idea of international unification on transfer pricing through an International Convention and a International tax Tribunal, a international index on transfer prices should be created by an international organism, index that will be use as reference to valuate transfer pricing.

However, this index would not resolve all the comparability problems faced, since the factors to compare for two transactions can be very diverse.

Finally, in the last decades transfer pricing have being regulated due to the latent increase of international trade transactions.

The problems faced on transfer pricing will increment by the time that international related-party transactions augment.


Nowadays, there are still many legal gaps on the scope of transfer pricing, that very rarely could be resolved in the future.

The only form to mitigate, that not to abolish, the existing problems and the futures ones, will be the cooperative work of the States to unify the regulation of transfer pricing.

Therefore, let us hope that in the ambit of transfer pricing would not be accomplished the maxim by Montesquieu on Spirit of Laws: "***the particular interests make forget the public easily***".

Apéndices

Apéndice I Formulario de declaración jurada F. 742 de precios de transferencia

 PRECIOS DE TRANSFERENCIA F. 743 Declaración Jurada	Sello fechador de recepción	Firma	Mes de Cierre	Periodo	CUIT.	
		Carácter	0 Original 1-3 Recol.	Cod. Actividad	Número verificador	
		Apellido y Nombre o Razón Social:				
		Domicilio Fiscal: Localidad:				Versión 1.0

OPERACIONES	IMPORTE	METODOS DE AJUSTE		
		Precios comparables entre partes independientes	Precios de reventa fijados entre partes independientes	Costo más beneficio
Importación Bienes				
Exportación de Bienes				
Transferencia Tecnología-Cesionario				
Transferencia Tecnología-Cedente				
Prestamos-Tomador				
Prestamos-Dador				
Seguros - Dador				
Propaganda y publicidad Tomador				
Propaganda y publicidad Dador				
Transporte-Tomador				
Transporte-Dador				
Servicios-Prestatario				
Servicios-Prestador				
Otras Operaciones pagadas a pagar				
Otras Operaciones cobradas a cobrar				
Actividad Sujeto Ley 26-Egresos				
Actividad Sujeto Ley 21526-Ingresos				
Reaseguros				
Retociones				
Metodos que Ajustan sobre Utilidades				
División de Ganancias				
Margen Neto de la Transacción				
Totales de Ajustes por Operaciones Internacionales				
FUENTE	ARGENTINA	EXTRANJERA		
Importe Positivo				
Ajuste Correlativo				



Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente utilizando el programa aplicativo (software) entregado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad. Conservando la documentación de soporte de lo consignado en la presente, la cual es contemporánea con las operaciones detalladas.

Apéndice II Informes Anuales de Transacciones entre Partes Vinculadas en la República Popular de China

People's Republic of China Related-Party Transactions Annual Reporting Forms

Year:

Name of Taxpayer (with company's stamp):

Taxpayer Identification No.:

Legal Representative:

Telephone:

Date of Reporting:

Name of In-charge Tax Authorities (with stamp for acceptance):

Accepting Tax Officer:

Telephone:

Date of Acceptance:

Summary of Related Party Transactions (Form II)

1. Whether contemporaneous documentation has been prepared for the current year relevant requirements: Yes No ; Currency: RMB Yuan (down to Jiao and Fen)
2. Exempted from preparing contemporaneous documentation in the current year ;
3. Whether there is a Cost Sharing Arrangement in place for the current year: Yes No .

Type of Related Party Transactions	Total Amount	Related Party Transactions		Overseas Related Party Transactions		Domestic Related Party Transactions		
		Amount	Percentage %	Amount	Percentage %	Amount	Percentage %	
Purchase of material (products)	1	2=4+7	3=2/1	4	5=4/1	7	8=7/1	9=7/2
Sale of products (material)								
Service income								
Service disbursement								
Transfer in of intangibles								
Transfer out of intangibles								
Transfer in of fixed assets								
Transfer out of fixed assets								
Accrued interest income from financing								
Accrued interest expenses of financing								
Others								
Total								

Preparer: (Signature & Stamp)

Legal Representative (Signature & Stamp)

Purchases and Sales (Form III)

Currency: RMB Yuan (down to Jiao and Fen)

1. Total Purchases and Sales					
Purchase of material (products)		Amount	Sale of products (material)		Amount
Total amount of purchases 1=2+5			Total amount of sales 8=9+12		
Consists of	Import Purchases 2=3+4		Consists of	Export Sales 9=10+11	
	Consists of	From unrelated 3		Consists of	To unrelated 10
		From related 4			To related 11
	Domestic Purchase 5=6+7			Domestic Sales 12=13+14	
Consists of	From unrelated 6	Consists of	To unrelated 13		
	From related 7		To related 14		
2. Overseas Sales by Export Trade Mode					
Contract Processing	Amount of Related Party Sales	Amount of Unrelated Party Sales	Other Trading Modes	Amount of Related Party Sales	Amount of Unrelated Party Sales
3. Descriptions of overseas parties to which export sales account for more than 10% of the total export sales and the relevant transactions					
Name of overseas related party		Country/region	Amount	Pricing methodology	Notes
Name of overseas unrelated party		Country/region	Amount	Pricing methodology	Notes

4. Description of overseas parties to which payment for overseas purchases accounts for more than 10% of the total overseas purchases and the relevant transactions					
Name of overseas related party		Country/region	Amount	Pricing methodology	Notes
Name of overseas unrelated party		Country/region	Amount	Pricing methodology	Notes

Preparer: (Signature & Stamp)

Legal Representative (Signature & Stamp)

Services (Form IV)

Currency: RMB Yuan (down to Jiao and Fen)

1. Total service transaction								
Service Income			Amount	Disbursement for Service		Amount		
Service Income 1=2+5				Disbursement for Service 8=9+12				
Consists of	Overseas service income 2=3+4			Consists of	Overseas service disbursement 9=10+11			
	Consists of	Income from unrelated parties 3			Consists of	Disbursement to unrelated parties 10		
		Income from related parties 4				Disbursement to related parties 11		
	Domestic service income 5=6+7				Domestic service disbursement 12=13+14			
	Consists of	Income from unrelated parties 6			Consists of	Disbursement to unrelated parties 13		
		Income from related parties 7				Disbursement to related parties 14		
2. Description of overseas parties from which the overseas services income account for more than 10% of the total service income and the respective transactions								
Name of overseas related party		Country/region	Amount	Pricing methodology	Notes			
Name of overseas unrelated party		Country/region	Amount	Pricing methodology	Notes			

3. Overseas parties to whom the overseas services disbursement account for more than 10% of the total services disbursement and the respective transactions								
Name of overseas related party		Country/region	Amount	Pricing methodology	Notes			
Name of overseas unrelated party		Country/region	Amount	Pricing methodology	Notes			

Preparer: (Signature & Stamp)

Legal Representative (Signature & Stamp)

Intangible Assets (Form V)

Currency: RMB Yuan (down to Jiao and Fen)

Items	Transfer in				Transfer out				
	Total transaction amount	Transfer in of intangible assets from overseas source		Transfer in of intangible assets from domestic source		Transfer out of intangible assets to overseas recipient		Transfer out of intangible assets to domestic recipient	
		1=2+3+4+5	Amount of related party transaction	Amount of unrelated party transaction	Amount of related party transaction	Amount of unrelated party transaction	Amount of related party transaction	Amount of unrelated party transaction	Amount of related party transaction
	2	3	4	5	6=7+8+9+10	7	8	9	10
Land use right									
Patent right									
Non-patented technology									
Trademark									
Copyright									
Others									
Sub-total									
Patent right									
Non-patented technology									
Trademark									
Copyright									
Others									
Sub-total									
Total									

Preparer: (Signature & Stamp)

Legal Representative (Signature & Stamp)

Fixed Assets (Form VI)

Currency: RMB Yuan (down to Jiao and Fen)

Items	Transfer in			Transfer out			Total transaction amount	Transfer out					
	Transfer in of intangible assets from overseas source			Transfer in of intangible assets from domestic source				Transfer out of intangible assets to overseas recipient			Transfer out of intangible assets to domestic recipient		
	Amount of related party transaction	Amount of unrelated party transaction	Amount of related party transaction	Amount of unrelated party transaction	Amount of related party transaction	Amount of unrelated party transaction		Amount of related party transaction	Amount of unrelated party transaction	Amount of related party transaction	Amount of unrelated party transaction	Amount of related party transaction	Amount of unrelated party transaction
2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13		
	1=2+3+4+5				6=7+8+9+10								
Buildings													
Aircraft, trains, ships, machines, and other equipment													
Equipment, tools, and furniture related to production and operation													
Transportation vehicles other than aircraft, trains, and ships													
Electronic equipment													
Others													
Sub-total													
Buildings													
Aircraft, trains, ships, machines, and other equipment													
Equipment, tools, and furniture related to production and operation													
Transportation vehicles other than aircraft, trains, and ships													
Electronic equipment													
Others													
Sub-total													
Total													

Preparer: (Signature & Stamp)

Legal Representative (Signature & Stamp)

Financing (Form VII)

The ratio of debt investment received from related parties to equity investment received: _____ Currency: RMB Yuan (down to Jiao and Fen)

Fixed Term financing	Name of overseas related party	Country /region	Currency	Financing amount		Interest rate	Financing start and end date	Accrued interest expenses	Accrued interest income	Name of guarantor	Guarantee fee	Guarantee fee rate
				Financing in	Financing out							
Others in total												
	Sub-total											
Fixed Term financing	Name of domestic related party	Country /region	Currency	Financing amount		Interest rate	Financing start and end date	Interest payable	Interest receivable	Name of guarantor	Guarantee fee	Guarantee fee rate
				Financing in	Financing out							
Others in total												
	Sub-total											
	Total											

Preparer: (Signature & Stamp)

Legal Representative (Signature & Stamp)

Outbound Investment (Form VIII)

Currency: RMB Yuan (down to Jiao and Fen)

I. Basic information of investment enterprise					
Company name				Taxpayer identification No.	
Registered address				Legal representative	
II. Basic information of invested foreign enterprise					
Company name				Taxpayer identification No.	
Registered address				Legal representative	
Operation address				Date of establishment	
Address of legal representative				Currency in book	
Business scope				Exchange rate for RMB	
				Start/end of the taxable year	
Information on Total Shares of Invested Foreign Enterprises		Information on Shares Held by Investment Enterprise in Invested Foreign Enterprises			
Total No. of Shares	Start/End Date	Types of Shares	Start/End Date	No. of Shares Owned	Percentage of Shares Owned
1	2	3	4	5	6=5/1
III. Is the invested foreign enterprise located in a non-low tax rate country or region as recognized by the State Administration of Taxation? Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>					
IV. Does the annual profit of the invested foreign enterprise not exceed RMB 5 million? Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>					
V. Annual Income Tax Payable of the Invested Foreign Enterprise					
Taxable Income	Income Tax Actually Paid	Profit After Income Tax	Effective Tax Rate	Statutory Income Tax Rate of Invested Enterprise	
7	8	9=7-8	10=8/7	11	
VI. Information on All Shareholders of the Invested Foreign Enterprise					
Name of Shareholder	Country / Region	Taxpayer Identification No.	Types of Shares	Start/End Date	Percentage of Total Shares

Outbound Investment (Form VIII)

Continued		Currency: RMB Yuan (down to Jiao and Fen)	
VII. Annual Profit and Loss Statement of Invested Foreign Enterprise		VIII. Balance Sheet of Invested Foreign Enterprise	
Items	Amount	Items	Amount
Total Income		Cash	
Cost		Accounts Receivable	
Gross Profit		Inventories	
Dividend Income		Other Current Assets	
Interest Income		Loans to Shareholders and other Related Parties	
Rental, Royalty Income		Investment to Affiliates	
Income/Loss from Transfer of Property		Other Investment	
Other Income		Buildings and other Depreciable Property	
Deductible Compensating Expenditures		Land	
Rental and Royalty Expenses		Intangible Assets	
Interest Payments		Other Assets	
Depreciation		Total Assets	
Taxes		Accounts Payable	
Other Deductible Items		Other Current Liabilities	
Annual Total Income		Loans from Shareholders and Other Related parties	
		Other Liabilities	
		Shares	
		Undistributed profit	
		Total Liability	
IX. Annual Dividend Distribution of the Invested Foreign Enterprise			
Distributable Dividends From the Year	Dividends Distributed During the Year	Percentage	
12	13	14=13/12	

Preparer: (Signature & Stamp)

Legal Representative (Signature & Stamp)

Outbound Payments (Form IX)

Currency: RMB Yuan (down to Jiao and Fen)

Item	Outbound Payments for the Current Year	Including: Outbound Payments to Overseas Related Parties	Withholding Income Tax Paid	Whether Entitled to Preferential Tax Treatment under Tax Treaties
1.Dividends				
2.Interest				
3.Rental				
4.Royalties				
Including: Trademark payments				
Technology license fees				
5. Asset transfer expenses				
6. Commissions				
7. Design fees				
8. Consulting fees				
9. Training fees				
10. Management service fees				
11.Contractor fees				
12.Construction and installation fees				
13.Artistic and athletic performance fees				
14.Certification or testing fees				
15.Market development fees				
16.After-sales service fees				
17.Others				
Including:				
Total				

Preparer: (Signature & Stamp)

Legal Representative (Signature & Stamp)

People's Republic of China Related-Party Transactions Annual Reporting Forms Instructions

- I. The Reporting Forms are developed pursuant to Article 43 of the Corporate Income Tax Law.
- II. The Reporting Forms comprise nine forms in total, including: "Related Party Relationships (Form I)", "Summary of Related Party Transactions (Form II)", "Purchases and Sales (Form III)", "Services (Form IV)", "Intangible Assets (Form V)", "Fixed Assets (Form VI)", "Financing (Form VII)", "Outbound Investment (Form VIII)", and "Outbound Payments (Form IX)".
- III. The Reporting Forms are applicable to resident enterprises whose taxes are levied according to accounting books as well as non-resident enterprises that have establishments in China and file and pay corporate income taxes on an actual basis.
- IV. When enterprises submit annual corporate income tax filing forms to the tax authorities, the Reporting Forms should be attached and submitted as well.
- V. For "Name of Taxpayer", please fill in the full name of the taxpayer as listed on the tax registration certificate.
- VI. For "Taxpayer Identification Code", please fill in the number of the tax registration certificate verified and issued by tax authorities.

Related Parties (Form I):

- I. For "Taxpayer Identification Code", please fill in the code used for tax filing in the country or region where the related party is located.
- II. For "Country/Region", please fill in the name of the country or region where the related party is located.
- III. For "Address", please fill in the registered address of the related party and the address of its actual operation and management, or the residence of the related individuals.
- IV. For "Type of Related Party Relationship", please fill in the codes A, B, C, etc. according to the following standards of related party relationship, and where multiple related party relationships exist, multiple codes should be filled in:
 - A. One party directly or indirectly owns 25 percent or more of the shares of the other party; or a third party directly owns 25 percent or more of the shares of both the party and the other party. If the party indirectly owns the shares of the other party through an intermediate party, as long as the party owns 25 percent or more of the shares of the intermediate party, then the percentage of shares of the other party that is indirectly owned by the party is calculated according to the percentage of shares of the other party that is directly owned by the intermediate party.
 - B. Loans between one party to the other party (except an independent financial institution) account for 50 percent or more of the party's paid-in capital or 10 percent or more of the party's total loans are guaranteed by another party (except an independent financial institution).
 - C. More than half of the senior management personnel of one party (including the board members or managers) or at least one senior board member of one party who has the controlling power over the board are appointed by another party, or more than half of the senior management personnel of both parties (including the board members or managers) or at least one senior board member of either party who has the controlling power over the board are appointed by the same third party.
 - D. More than half of the senior management personnel from one party (including board members and managers) take the senior management position of the other party (including board members and managers), or at least one senior board member of one party who has the controlling power over the board takes the position of the senior board member of the other party.

E. The production and business operations of one party can only be carried out in a normal manner with licenses (such as for industrial property rights, proprietary technology, etc.) from the other party.

F. The purchase and sales activities of one party are primarily controlled by the other party.

G. The services a party receives or offers are primarily controlled by the other party.

H. One party have effective control of the production, operation or transactions of the other party, or both party have shared interest due to other related relationship, including those not reaching the shareholding percentage stipulated in but with both parties' shareholders enjoying generally the same economic interest, or with family or relative relationship.

Summary of Related Party Transactions (Form II):

I. This Form is a consolidated summary of Form III to Form VII. The transaction amounts of all transaction types are the sum of transaction amounts of the relevant transaction types listed in Form III to Form VII, except for the transaction amounts of the other transaction types. The inter-relationship amongst each form is as follows:

1. The 1st column of Purchase of materials/products = the 1st item of Purchases and Sales Form (Form III); the 4th column of Purchase of materials/products = the 4th item of Purchases and Sales Form (Form III); the 7th column of Purchase of materials/products = the 7th item of Purchases and Sales Form (Form III).

2. the 1st column of Sale of products /materials= the 8th item of Purchases and Sales Form (Form III); the 4th column of Sale of products /materials= the 11th item of Purchases and Sales Form (Form III); the 7th column of Sale of products /materials= the 14th item of Purchases and Sales Form (Form III).

3. the 1st column of Service income = the 1st item of Services Form (Form IV); the 4th column of Service income = the 4th item of Services Form (Form IV); the 7th column of Service income = the 7th item of Services Form (Form IV).

4. the 1st column of Service disbursement = the 8th item of Services Form (Form IV); the 4th column of Service disbursement = the 11th item of Services Form (Form IV); the 7th column of Service disbursement = the 14th item of Services Form (Form IV).

5. the 1st column of Transfer in of intangible assets = the 1st column of Intangible Assets Form (Form V); the 4th column of Transfer in of intangible assets = the 2nd column of Intangible Assets Form (Form V); the 7th column of Transfer in of intangible assets = the 4th column of Intangible Assets Form (Form V).

6. the 1st column of Transfer out of intangible assets = the 6th column of Intangible Assets Form (Form V); the 4th column of Transfer out of intangible assets = the 7th column m of Intangible Assets Form (Form V); the 7th column of Transfer out of intangible assets = the 9th column of Intangible Assets Form (Form V).

7. the 1st column of Transfer in of fixed assets = the 1st column of Fixed Assets Form (Form VI); the 4th column of Transfer in of fixed assets = the 2nd column of Fixed Assets Form (Form VI); the 7th column of Transfer in of fixed assets = the 4th column of Fixed Assets Form (Form VI).

8. the 1st column of Transfer out of fixed assets = the 6th column of Fixed Assets Form (Form VI); the 4th column of Transfer out of fixed assets = the 7th column m of Fixed Assets Form (Form VI); the 7th column of Transfer out of fixed assets = the 9th column of Fixed Assets Form (Form VI).

9. the 4th column of Accrued interest income from financing = the 8th column of the 1st total of Financing Form (Form VII); the 7th column of Accrued interest income from financing = the 8th column of the 2nd total of Financing Form (Form VII); the 4th column of Accrued interest expenses of financing = the 7th column of the 1st total of Financing Form (Form VII); the 7th column of Accrued interest expenses for financing = the 7th column of the 2nd total of Financing Form (Form VII).

10. "Others" refers to amounts related to those activities other than the ones mentioned above.

II. For "Whether contemporaneous documentation has been prepared for the current year per relevant requirements: Yes, No" who has prepared contemporaneous documentation according to the relevant regulations should tick the box "Yes "; Otherwise, please tick the box "No ".

III. For "Exempting from preparing contemporaneous documentation for the current year", please tick the box if the enterprise is eligible for exemption from preparing contemporaneous documentation.

IV. For "Whether there is a Cost Sharing Arrangement in place for the current year", enterprise who has entered into a cost sharing arrangement please tick the box "Yes"; Otherwise, please tick the box "No".

Sales and Purchases (Form III):

I. For "Total amount of purchases", please fill in the annual amount of purchases of tangible goods such as raw materials, semi-finished products, materials (products), excluding fixed assets, construction materials and low-value consumables.

II. For "Total amount of sales", please fill in the annual amount of all sales of goods (materials).

III. For "Contract processing", please fill in the received amounts of the processing fee.

IV. For "Country (Region)", please fill in the name of the country or region where the overseas related or unrelated party is located.

V. For "Pricing methodology", it refers to one of the following six types: 1. comparable uncontrolled price method, 2. resale price method, 3. cost plus method, 4. transactional net margin method, 5. profit split method, 6. other methods. Please fill in the corresponding number in this column. If "6" is chosen, please specify the method in the Notes column.

Services (Form IV):

I. For "Overseas services income", please fill in the services income earned from overseas for the provision of services.

II. For "Overseas services disbursement", please fill in the service payment remitted to overseas for the receipt of services.

III. For "Country (Region)", please fill in the name of the country or region where the overseas related or unrelated party is located.

IV. For "Pricing methodology", it refers to one of the following six types: 1. comparable uncontrolled price method, 2. resale price method, 3. cost plus method, 4. transactional net margin method, 5. profit split method, 6. other methods. Please fill in the corresponding number in this column. If "6" is chosen, please specify the method in the Notes column.

Financing (Form VII):

I. The ratio of debt investment received from related parties by the enterprise to equity investment received by the enterprise = the annual sum of monthly average debt investment amount from related parties / the annual sum of monthly average equity investment amount, where monthly average debt investment amount from related parties = (book balance of debt investment from related parties at the beginning of the month + book balance at the end of the month) / 2; and monthly average equity investment = (book balance of equity investment at the beginning of the month + book balance at the end of the month) / 2.

II. For fixed term financing, please fill in by each financing arrangement. Financing in and financing out should not be filled in the same line.

III. For “Country (Region)”, please fill in the name of the country or region where the overseas party is located.

IV. For “Interest rate”, please fill in the annual interest rate for financing.

V. For “Accrued interest expense” or “Accrued interest income”, please fill in the amount of accrued interest expense or accrued interest income based on accrual accounting. Accrued interest expense should include capitalized interest expense.

VI. If the amount is denominated in foreign currency, please convert it to RMB based on the middle rate of exchange rates for RMB on the last day of the taxable year.

Outbound Investment (Form VIII):

I. This Form is applicable to PRC tax resident enterprises who own shares of an enterprise located in foreign country (region).

II. For “Basic Information of Invested Foreign Enterprise”, please fill in the basic information of the foreign enterprise invested by the taxpayer. If the taxpayer has investments in more than one foreign enterprise, please fill in respectively. For the item “Exchange Rate to RMB”, please fill in the middle rate of the exchange rate of the recording currency used in the account books to RMB as at 31 December of the taxable year.

III. For “Information on Total Share of Invested Foreign Enterprises” and “Information on Shares held by Investment Enterprise in Invested Foreign Enterprise”, please fill in the total amount of shares of the foreign enterprise and amount of shares held by the investment enterprise by share types and timing of shares held. Share types include common shares with voting rights, common shares without voting rights, preferred shares, and other equity capital of a similar nature.

IV. “Foreign Enterprises” in this form also applies to enterprises incorporated in Hong Kong SAR, Macau SAR and Taiwan.

Outbound Payment (Form IX):

I. For “Outbound payments of current year”, please fill in the amount of outbound payments actually paid in the current taxable year, including the amount not yet paid but already accrued in costs or expenses in the current taxable year.

II. For “Whether entitled to preferential tax treatment under relevant tax treaties”, please fill in “Yes” or “No”.

III. For “Withholding Income Tax”, please fill in the withholding income tax paid by the non-resident enterprise for each respective payment item. For the non-resident enterprises which do not fall within the scope of withholding income tax, please fill in “Not Applicable”.

IV. For “Dividend”, please fill in the return of investment paid to equity investors.

V. For “Interest”, please fill in the return of investment paid to debt investors.

VI. For “Rent”, please fill in the payments made to lessors for the Right for use of tangible assets such as fixed assets, etc.

VII. For “Royalties”, please fill in the royalty payments for the use of patent, non-proprietary technology, trademark, copyrights, etc.

VIII. For “Assets transfer expenses”, please fill in the expenses paid for obtaining the ownership of various assets.

IX. For “Commission”, please fill in the payments made to third parties who provided referrals for suppliers or customers, including commission, handling charges, kickbacks, etc.

X. For “Design fees”, please fill in the amounts paid to assignees for the design in architecture, construction, system, software, etc.

XI. For “Consulting fees”, please fill in the fees paid for the receipt of consulting services.

XII. For “Training fees”, please fill in the fees paid for the receipt of trainings on business skills, professional knowledge, system operation, equipment operation, etc.

XIII. For “Management service fees”, please fill in the fees paid for the receipt of various kinds of management services.

XIV. For “Contractor fees”, please fill in the fees paid for the receipt of services in construction projects or related construction items, such as contracting assembly, exploration, etc.

XV. For “Construction and installation fees”, please fill in the fees paid for the receipt of services such as construction, installation, etc.

XVI. For “Artistic and Athletic Performance fees”, please fill in the fees paid for entertainment or sports performances within China provided by overseas entertainment groups or individuals.

XVII. For “Certification and testing fees”, please fill in the fees paid for the receipt of services such as obtaining qualification and certificates, product testing, etc.

XVIII. For “Market development fees”, please fill in the fees paid for the receipt of services such as market development, expansion, penetration, etc.

XIX. For “After-sales service fees”, please fill in the fees paid for the receipt of after-sales services such as product inspection, repair, maintenance, etc.

XX. For “Others”, please fill in the service fees paid which cannot be classified into the above categories. Please specify the detailed names of the major items in the rows below.

BIBLIOGRAFÍA

ABDALLAH, Wagdy M., "*International transfer pricing policies: decision-making guidelines for multinational companies*", Quorum, London, 1989.

ABENIACAR ARIAS, Pablo, "*Sobre el Reglamento de procedimientos amistosos y la nueva cláusula de arbitraje internacional en los convenios para evitar la doble imposición 21*" Actualidad Jurídica (Uría & Menéndez), Núm. 21, Septiembre 2008.

ANGUITA A., URQUIZU, A., XUMEI, H. YING, H, ZHANG , "*La Fiscalidad de las Inversiones en China*", Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2008.

ARANA LANDÍN, Sofia, "*El tratamiento tributario de las operaciones vinculadas internacionalmente: (un estudio de los precios de transferencia en el impuesto sobre sociedades español y en las legislaciones de Italia, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos)*", Universidad del País Vasco, Ed. Euskal Herriko Unibertsitatea, Argitalpen Zerbitzua, Bilbao, 2001.

BENEDÉ, Francisco, "*Incidencia impositiva de los precios de transferencia: métodos de valoración adecuados*", Partida doble, N° 202, págs. 48-55, 2008.

BENÍTEZ GÓMEZ, Juan Alberto, "*Precios de transferencia en la Ley de Reforma Tributaria nº18.083*", Revista de derecho público, N°. 31-32, 2007, pags. 77-83.

BERGSTEIN KLECKIN, Jonàs King, "*Apuntes a propósito de los precios de transferencia*", Revista tributaria, N°. 209, 2009, págs. 215-229, 2009.

BLANCO DOPICO, María Isabel, "*La Fijación de precios de transferencia y el control de gestión*", Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Planificación Contable, Madrid , 1987.

BONELL COLMENERO, Ramón, "*La documentación en los precios de transferencia*", Saberes: Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales, N°. 3, 2005.

BONELL COLMENERO, Ramón, "*Precios de transferencia*", Saberes: Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales, N°. 3, 2005.

CALDERÓN CARRERA, Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "*Operaciones Vinculadas: El Ajuste Secundario*", Contabilidad y Tributación, ed. Centro de Estudios Financieros, núm. 316, julio 2009.

CALDERÓN CARRERA, Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "*Régimen Sancionador de las Operaciones Vinculadas*", Contabilidad y Tributación, ed. Centro de Estudios Financieros, núm. 316, julio 2009

CALDERÓN CARRERO, José Manuel "*Precios de Transferencia e Impuestos sobre Sociedades. (Un Análisis de la Normativa Española desde una Perspectiva Internacional, Comunitaria y Constitucional)*" Ed., Tirant lo Blanch, Barcelona, 2005.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel y Martín Jiménez, Adolfo J., "*Problemas de la normativa española en materia de operaciones vinculadas/precios de transferencia y líneas para su reforma*", Crónica tributaria, N° 116, págs. 35-44, 2005.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, "*Los Ajustes Secundarios en la Nueva Regulación de las Operaciones Vinculadas*" revista de Contabilidad y Tributación, núm. 316, 47/2009, julio 2009

CALDERÓN CARRERO, José Manuel, "*Precios de transferencia e impuesto sobre sociedades : (un análisis de la normativa española desde una*

perspectiva Internacional, Comunitaria y Constitucional)", Tirant lo Blanch, Valencia ,2005.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel, "*Precios de transferencia y reestructuraciones empresariales: el informe OCDE 2008*", Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, N° 310, 2009.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel, RUIZ GARCÍA, José Ramón, "*Comentarios a convenios para evitar doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*", Ed. Fundación Pedro Barrié de la Maza, La Coruña, 2005.

CARENYS I FUSTER, Jordi, "*Precios de transferencia: conflicto, negociación y control de gestión*", Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad, N°. 88, págs. 70-79, 2009.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., Durán Rodríguez Vicente et al "*Supuestos Prácticos de Documentación de Operaciones Vinculadas*", Ed. Edición Fiscal CISS, Valencia, 2009.

CHAN, K. Hung and CHOW, Lynne, "*An empirical study of tax audits in China on international transfer pricing*", Journal of Accounting and Economics 23 p. 83-112, Elsevier, 1997.

CHAN, Koon Hung and LO WAI YEE, Agnes. "*International Transfer Pricing in China: Post WTO*", 2nd Edition, Ed. Sweet & Maxwell Asia, 2005.

China Daily, FDI Increase Shows Confidence in Economy, CHINA DAILY (Jan. 14, 2005); United Nations, World Investment Report 2005 (Switzerland: United Nations Publication).

Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité económico y social europeo relativa a las actividades del Foro

conjunto de la UE sobre los precios de transferencia en el ámbito del impuesto de sociedades desde octubre de 2002 a diciembre de 2003 y a una propuesta de Código de Conducta para la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje (90/436/CEE, de 23 de julio de 1990).

COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en el ámbito de los procedimientos de prevención y resolución de litigios, y a las Directrices para los acuerdos previos sobre esos precios en la UE - {SEC(2007) 246}, Documentos COM, N° 71, 2007, págs. 1-28.

"China Transfer Pricing. Continued development of China´s transfer pricing framework" (online) Tax Alert News and Views from Transfer Pricing, Ernst & Young, 16 febrero 2009.

"China Transfer Pricing. Related Party Transaction Annual Reporting Forms. Set of Nine Forms Required with Annual Tax Filing" (online) Ernst & Young, Tax Alert News and Views from Transfer Pricing 17 diciembre 2008.

"China Transfer Pricing. SAT's seminar on Guishuifa (2009)No.2-Implementation Measures for Special Tax Adjustment (Trial) (the "Measures")", (online), Ernst & Young, Tax Alert News and Views from Transfer Pricing, 3 abril 2009.

CORDÓN EZQUERRO, Teodoro, *"El artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: análisis crítico y alternativas de reforma"* Cuadernos de Formación. Colaboración 01/06. Volumen 1/2006 Agencia Estatal de Administración Tributaria, 2006.

Cordón Ezquerro, , T. *"Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)"*, ed. CEF, 2010.

CORDÓN EZQUERRO, Teodoro et al, "Manual de fiscalidad internacional",
ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

CORONADO, Luis and CHOU, Susana, "*Unified Enterprise Income Tax
Law and Its impact on Transfer Pricing*" International Transfer Pricing
Journal July/August 2007, IBFD, 2007.

COSÍN OCHAITA, Rafael, "*Fiscalidad de los precios de transferencia*", Ed.
Wolters Kluwer, Madrid, España, 2007.

CRUZ AMORÓS, Miguel, "*Los precios de transferencia y la
deslocalización de beneficios*", Impuestos: Revista de doctrina,
legislación y jurisprudencia, Año nº 13, Nº 2, 1997, págs. 359-370.

CRUZ PADIAL, Ignacio, "*Precios de transferencia: los acuerdos previos
de precios (APAs)*", Gaceta fiscal, Nº 177, 1999, págs. 95-180.

CRUZ PEDIAL, Ignacio, "*Precios de transferencia: Delimitación y
modificación por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude
Fiscal*", Carta Tributaria-Monografías, 1º quincena de Abril de 2007.

DE PABLO VARONA, Carlos, "*Las operaciones vinculadas en el IRPF*",
Tirant lo Blanch, Barcelona, 2002.

DELGADO PACHECO, Abelardo, "*Algunas cuestiones de procedimiento en
los ajustes por precios por transferencia en el Ordenamiento
tributario español*", Impuestos: Revista de doctrina, legislación y
jurisprudencia, Año nº 14, Nº 2, 1998, págs. 332-370.

Deloitte Touche Tohmatsu, "*China Master Tax Guide 2005*", Ed.
Kluwer Law International.

Developments: China: First APA with United States Signed, Asia-
Pacific Tax Bulletin March/April 2007. IBFD, (2007).

DÍAZ MIER, Miguel Angel, "*La Situación de China en la OMC*", IX Reunión de Economía Mundial, (en línea) Madrid, abril de 2007, <http://www.uam.es/otros/ixrem/Comunicaciones/15-10-%20DIAZ%20MIER-WEIHAO-YINGNAN.pdf>.

ECCLES, Robert G, "*The transfer pricing problem: a theory for practice*", Lexington Books, Lexington, 1985.

EICHELBERGER, Jon and KELLY, Brendan, "*Tax Planning Strategies in Response to China's Changing Tax Landscape – Issues and Structures To Be Considered in a Post Tax Unification China*", Asia-Pacific Tax Bulletin May/June 2007, 2007.

Ernst & Young, "*Tax Authorities Request Detailed Information on Related- Party Transactions from over 400 Foreign Invested Enterprises*" Tax Alert July 2007.

Examen de Políticas Comerciales, Organización Mundial del Comercio, WT/TPR/S/199/Rev.1, 12 de agosto de 2008.

Ferreiro Lapatza, José Juan, "Complicación y simplificación. Contabilidad y fiscalidad" , Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal, 6, N° 15-16, 2006 , Págs. 15-24.

Ferreiro lapatza, Antonio, "Curso de derecho tributario : parte especial, sistema tributario : los tributos en particular", ed. Marcial Pons, Madrid, 2009.

FONE, Douglas "*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OECD)-Transfer Pricing – A Practical Guide in China* ", TPA Global Partner, julio 2008.

FRASCHINI SILVARREDONDA, Juan Ignacio y Rybnik, Daniel, "*¿Qué son los precios de transferencia y cómo ayudan a las empresas?*", IEEM:

Revista de Antiguos Alumnos, Año 11, N°.1 2 Abril, págs. 36-43, Abril 2008.

GARCÍA NOVOA, César *"El ajuste secundario en las operaciones vinculadas"* Quincena Fiscal Aranzadi núm. 12/2008 parte Opinión Profesional, Ed. Aranzadi, SA, Pamplona. 2008.

GARCÍA NOVOA, César, "La necesaria modificación de la regulación de las operaciones vinculadas." Quincena Fiscal Aranzadi núm. 1/2010, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2010.

GARCÍA NOVOA, César, *"Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley de Prevención del Fraude"*, Quincena Fiscal Aranzadi num. 13/2007 (Doctrina).Ed. Aranzadi, Pamplona, IB 2007\1108, 2007.

GARCÍA PRATS, F. A., *"Los Precios de Transferencia: su Tratamiento Tributario desde una Perspectiva Europea"* Crónica Tributaria, núm. 117/2005 (33-82), 2005.

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, *"Los Precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea"*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina, *"Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades"*, Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

GARCÍA-MOCHALES CORREA, Juan, *"Claves de las operaciones vinculadas"*, Estrategia financiera, N° 258, págs. 62-67, 2009.

GARRIGUES ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS, *"China: Nuevas obligaciones en materia de precios de transferencia"*, Fiscal Garrigues Novedades, Madrid, Enero 2009.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa, "*Los acuerdos previos sobre precios de transferencia*", Civitas, Revista española de derecho financiero, N° 103, 1999, págs. 443-468.

GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel y RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio "*Los precios de transferencia tras la reforma realizada por la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*", BOLETÍN ECONÓMICO DE ICE N° 2917, DEL 21 AL 31 DE JULIO DE 2007.

GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel, RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, "*La reforma de la fiscalidad de los precios de transferencia*", N° 186, págs. 22-39, 2007.

GUTIÉRREZ LOUSA, Manuel, RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, "*Los precios de transferencia tras la reforma realizada por la Ley 36/2006 de medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*", Boletín económico de ICE, Información Comercial Española, N° 2917, 2007, págs. 15-36.

HERRERO MALLOL, Carlos "*Precios de transferencia internacionales: estudio tributario y microeconómico*", Aranzadi, cop. , Madrid, 1999.

HOLMES, Carin and HOLMES, Kevin, "*A Comparative Survey of Cost Contribution Agreements – China and International Best Practices*", Asia- Pacific Tax Bulletin July/August 2007. IBFD, 2007.

HOWARD CORNE, Peter, "*Foreign Investment in China: the Administrative Legal System*" Ed. Hong Kong University Press, Hong Kong, 1997.

KOON HUNG, Chan and Agnes WAI YEE LO, "*International Transfer Pricing in China: Post WTO*", 2nd Edition, Sweet & Maxwell asia, Hong Kong, 2005.

Inversión extranjera directa en China disminuye 20,6 por ciento en primer trimestre de 2009, Ministerio de Comercio de la República Popular de China, 15 de abril de 2009, <http://spanish.mofcom.gov.cn/aarticle/estadistica/inversion/200904/20090406176192.html>.

KUAN, Judy S. "*Global Transfer Pricing Solutions: 2005*", Ed. Worldtrade Executive Inc, . Nigeria, 2005.

KUMOR, Daniela "*Precios de Transferencia*" en monografía de NAVIERA, Gustavo y REVILLA, Pablo, Argentina, 2010, (en prensa)

La fiscalidad de las empresas en el mercado interior, Documento de trabajo de la Comisión, SEC (2001) 1681 de 23.10.2001.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia, "*Las multinacionales frente a la nueva regulación sobre los precios de transferencia*", Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Año 2007, nº 23, Nº 1, págs. 289-303, 2007.

Lang, M., Pistone, P., Schuch, J. y Staringer, C., "*ECJ Recent Development in Direct Taxation 2009*", ed. Linde, Wien, 2010.

LI, Jian and PAISEY, Alan, "*Transfer Pricing Audits in China*", Palgrave Mac-Millan, New York, 2007.

LI, Jinyan, "*Fundamental Enterprise Income Tax Reform In China: Motivations and Major Changes*", Bulletin for International Taxation December 2007.

Lo, Agnes W.Y. and WONG, Raymond M.K., "*Tax Compliance and Audit Adjustment – An Investigation of the Transfer Pricing Methodologies*", International Tax Journal September-October 2007.

Los Precios de transferencia, Instituto Euroamericano de Estudios Tributarios: Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999-2000

Model Tax Convention on Income and Capital, OECD Committee on Fiscal Affairs, 2008.

LÓPEZ DE HARO, Ramón y ORTEGA, Mario, "*Novedades fiscales en materia de precios de transferencia*", Estrategia financiera, N° 232, págs. 71-75, 2006.

López Díaz, Antonio, "*Determinación y estimación de la base imponible: conceptos diferentes y regímenes diferentes*", Civitas Revista española de Derecho Financiero num. 137. 2008, Págs. 67-86.

López Díaz, Antonio, "*Manual de contabilidad financiera*", ed. Universitas, Madrid, 2008.

LÓPEZ GETA, José María, "*Los precios de transferencia: camino por andar*" Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Año 1995, n° 11, N° 1, págs. 51-53, 1995.

LUBMAN, Stanley, "*Looking for law in China*", Columbia Journal of Asian Law Vol. 20 Fall 2006 No.1. Columbia, 2006.

LUCAS MAS, Mayra O., "*Los Sistemas de precios de transferencia en perspectiva impositiva y aduanera: análisis y posibles vías de conciliación*", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

LUDEKE, Todd and MADER, Burton, "*The bilateral APA in China: Wal-Mart's experience*" TPI Transfer Pricing September 2007. BNA International Inc. Pricewaterhouse Coopers. 2007.

MAISTO, G. "*General Report*", Cahiers de droit fiscal international, 49th Congress of IFA. Kluwer Law and Taxation Publishers, Rotterdam, 1992.

MARTÍN FERNÁNDEZ , Javier y Rodríguez Márquez, Jesús "*Las sociedades profesionales y s Régimen Tributario*", Quincena Fiscal Aranzadi núm. 1/2008 parte Doctrina. Editorial Aranzadi, SA, Pamplona, 2008.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo "*Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*", Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, Págs. 1179-1233.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel, "*El ajuste secundario en la Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (A propósito del RD 1793/2008, de 3 de noviembre).*", Quincena Fiscal Aranzadi num. 12/2009. Ed., Aranzadi, Pamplona 2009.

MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL (Condensed Version), OECD, París, julio 2008.

Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio
Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, Versión Abreviada, Instituto de Estudios Fiscales, OCDE, julio 2005, Madrid 2006.

MONTES URDÍN, Javier, "*Nuevos requisitos en materia de operaciones vinculadas*", Estrategia financiera, N° 258, págs. 68-74, 2009.

MORALES SÁNCHEZ, Elena, "*El Ajuste Secundario en las Operaciones Vinculadas*" Foro de Actualidad, Actualidad Jurídica Uría Menéndez / 22-2009.

MORENO FERNÁNDEZ, Juan Ignacio, "*La Tributación de las Operaciones Vinculadas: Impuesto sobre la renta de las personas físicas,*

Impuesto sobre sociedades e Impuesto sobre la renta de no residentes", ed. Aranzadi, Pamplona, 1998.

MOSQUEDA, Rubén M., "Los precios de transferencia Internacionales bajo el enfoque de la Administración Financiera", Partida doble, N° 138, págs. 84-105, 2002.

MOTA, Jesús y Wix Chris, "*El impacto de las Normas Internacionales de Contabilidad en los precios de transferencia* ", Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 9/2006 parte Opinión Profesional, Ed. Aranzadi, SA, Pamplona. 2006, BIB 2006\880.

"Multinationals beyond the market : intra-firm trade and the control of transfer pricing", Ed. Harvester, Brighton, 1981.

ORTEGA ESCÓS, José María, "Hacia un nuevo consenso internacional en materia de precios de transferencia: Comentarios al borrador de la OCDE en materia de precios de transferencia para compañías multinacionales y administradores fiscales parte I: principios y métodos", Carta tributaria. Monografías, N°. 223, págs. 1-8, 1995

PAGÈS I GALTÉS, Joan, "Procedimiento amistoso, en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Ecuador", Ed. Marcial Pons, Barcelona.

PALACÍN SOTILLOS, Ramón, "Precios de Transferencia y Solución de Controversias Tributarias" Carta Tributaria, Monografías, 1ª quincena de octubre de 2005.

PALAO TABOADA, Carlos, "Temas pendientes de Derecho Tributario", ed. Cedes, Barcelona, 1997.

PHILIPPE CHAUMONT, Blaise, "El control del valor de las transacciones internacionales: (valoración aduanera y precios de transferencia)", La

función de fiscalización de la administración tributaria y el control de la evasión, 2002, págs. 365-376.

PISTONE, PASQUALE, "La globalización tributaria y la necesidad de establecer un Tribunal Fiscal Internacional", Rev. Derecho Tributario Global, Revista de Derecho Latinoamericano de Derecho Tributario, 1/2010, Argentina, pág. 129-145.

Pita Grandal, Ana, "Cuestiones tributarias de la empresa familiar", ed. Marcial Pons ediciones- jurídicas y sociales, Madrid, 2006.

Precios de transferencia y empresas multinacionales: dos informes del Comité de Asuntos Fiscales, OCDE. Comité de Asuntos Fiscales, Ed. Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1986.

Precision under Pressure – Global Transfer Pricing Survey 2007-2008, Ernst & Young, ed. EYGM, diciembre de 2007.

Report on the Work of the Government (2009), Chinese Government's Official Web Portal, , (en línea) http://english.gov.cn/official/2008-03/20/content_924600.htm.

Report on the Work of the Government Chinese Government 's Official Web Portal, http://english.gov.cn/official/2008-03/20/content_924600.htm, 2009.

RIVAS NIETO, M.E. y URQUIZU CABALLÉ, A. "Convenio para evitar la doble Imposición Internacional entre España y México" Ed. MARCIAL PONS, Madrid, 2004.

RODRÍGUEZ ONDARZA, José Antonio, "Una Revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicaciones para España", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1998.

ROSA RANDO, Viviana, "Fiscalidad Internacional: Los Precios de Transferencia", Instituto de Estudios de la Finanzas Públicas Argentinas (IEFPA), 2002.

ROSEMBUJ, Tulio, "Intangibles y precios de transferencia: a propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU" Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

ROSEMBUJ, Tulio, "Precios de transferencia. Acuerdo de contribución y reparto de costes", Revista de la economía social y de la empresa, N°. 50, págs. 4-41, 2007.

ROSEMBUJ, Tulio, "Precios de transferencia. Los acuerdos de costes", Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, N°. 4/08, págs. 1-31, 2008.

RUBIO GUERRERO, Juan José, "Una Revisión de la Experiencia Internacional sobre la Aplicación de los Precios de Transferencia y sus Implicaciones para España" P.T. N° 15/98, Departamento de Economía Aplicada VI, Hacienda Pública y Sistemas Fiscales, Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Complutense de Madrid, 1998.

SALA GALVAÑ, Gemma, "*Los Precios de transferencia internacionales: Su tratamiento tributario*", Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.

SANFRUTOS GAMBÍN, Eduardo y COBO DE GUZMÁN PISON, Juan, "*La reforma fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*", Estrategia financiera, N° 227, págs. 34-40, 2006.

SCHNEIDER, Bernard, "*Tax Controversies and the Development of Tax Rights in China*". Centre for Commercial Law Studies, School of Law Queen Mary, University of London, 2006.

SHALLCROSS, Andrew, "Inversiones Extranjeras en Reino Unido", Oficina Económica y Comercial de la Embajada de España en Londres, 2008

SLAGMULDER, Regine y COOPER, Robin, "*La determinación de los precios de transferencia*", Harvard Deusto Márketing y Ventas, N.º. 45, págs. 12-14, 2001

Statistical Bulletin: "Foreign Direct Investment 2008", Reino Unido, diciembre 2009, <http://www.statistics.gov.uk/pdfdir/fdi1209.pdf>

"Territorio y Actividad Económica" Ministerio de Industria, Industria y Comercio, 2007.

TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, "*El foro sobre precios de transferencia en la Unión Europea*", Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional, Septiembre-Octubre 2005. N.º 825, 2005.

TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat, "*El Foro sobre precios de transferencia en la Unión Europea*", Información Comercial Española, ICE: Revista de economía, N.º 825, págs. 161-172, 2005.

UCKMAR, V. et al "*Impuestos sobre el Comercio Internacional*", Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

UCKMAR, V. et al "*Impuestos sobre el Comercio Internacional*", Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

UCKMAR, Victor y ALTAMIRANO, Alejandro C., Tavieria Torres, Heleno, "*Impuestos sobre el Comercio Internacional*" Ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003.

VOGEL, Klaus, "*On Double Taxation Conventions*", Ed. Kluwer Law, Londres, 1998.

WANG, Kui Hua. "*Chinese Commercial Law*", Oxford University Press, 2000.

YUAN, Jeff. "China: Transfer Pricing Under the New Income Tax Law Regime", PricewaterhouseCoopers, 2007.

YUNKER, Penelope J., "Transfer pricing and performance evaluation in multinational corporations: a survey study", Praeger, New York, 1982

ZARDOYA ALEGRÍA, Ana Isabel, PAULO COSENZO, José, "*Diseño de los precios de transferencia como estrategia para la evaluación de la gestión*", Revista iberoamericana de contabilidad de gestión, N°. 3, págs. 97-132, 2004.

ZUO, Liu, "*A Essential's o China's foreign taxation*", Law Press China, 2006.

ZUO, Liu, "*A practical guide Tax Law*", Law Press China, 2006.

何玉润著, "外商投资企业转移定价与税收管理, *The Transfer Pricing of Foreign-Funded Enterprises and Tax Regulation in China*," 北大中心馆, 2006.

大卫·特洛 (Tyrrall, David), 马克·阿特金森著 孙晓, 和广译, "国际转移定价, *International transfer pricing A practical guide for finance director*", 北大中心馆, 2002.

王静波 著, "外商投资企业转让定价的税收问题研究, *Research on the tax issue of transfer pricing of foreign-funded companies*", 北大中心馆, 2008.