



TRANSFER PRICING

En el ámbito tributario internacional, la expresión “*transfer pricing*” alude a la valoración de las transacciones comerciales entre compañías vinculadas.

En España su ordenación se encuentra en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según la nueva redacción establecida en el artículo 1. Dos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, que entró en vigor en diciembre de 2006 y vino a modificar sustancialmente lo dispuesto hasta entonces en la regulación anterior de la Ley 43/1995.

Pese a que la reforma del artículo 16 se hace desde una ley “para la prevención del fraude”, lo cual resulta bastante significativo en cuanto a la predisposición del legislador al abordar esta materia, la OCDE ha señalado que el concepto “Precios de Transferencia” (PT) es neutral y que no debe ser confundido con supuestos de fraude (tax fraud) o de evasión fiscal (tax avoidance), aunque los PT entre entes vinculados se utilicen en ocasiones para esos fines.

El establecimiento de precios de transferencia arbitrarios entre entidades asociadas es posible que a menudo persiga la distribución encubierta de beneficios, la aportación encubierta de capital o la generación artificial de gasto deducible, con una reducción sensible de la carga fiscal global que soporta el conjunto de entidades o personas que los realizan, pero los Comentarios de la OCDE señalan que las Administraciones fiscales no deben tender a asimilar los precios de transferencia con la elusión fiscal ya que en casos de ausencia de competidores o de estrategias comerciales, es difícil fijar el precio real de las mercancías o de los servicios.

En todo caso, la regulación trata de evitar que las operaciones llevadas a cabo entre entidades vinculadas se valoren por un precio diferente del que se hubiera acordado de entre entidades independientes. A través de esas normas, las autoridades fiscales pretenden asegurarse que las empresas residentes que se hallan vinculadas a otras personas residentes o no con las que operan, fijen su base imponible conforme al principio conocido como «*principio de libre concurrencia*», «*principio de libre competencia*» o “*arm’s length principle*”.



El artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) establece que las operaciones efectuadas entre entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, entendiéndose como valor normal de mercado aquel que se hubiera acordado por entidades independientes en condiciones de libre competencia.

La necesidad de ajustar las operaciones entre entidades vinculadas ya no le corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, como estaba previsto en la anterior regulación que venía de la Ley 43/1995. Así, será ahora el contribuyente el que deberá probar que ha valorado a precio de mercado las operaciones efectuadas entre entidades vinculadas.

Además, siempre que la valoración no se hubiese realizado por precios de mercado, la nueva redacción de las operaciones vinculadas permite a la Administración realizar el ajuste aunque no se derive una tributación inferior o un diferimiento de la misma, tal y como era hasta la reforma.

La LIS contempla un ajuste bilateral al establecer que 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.

Quiere ello decir que practicado, por ejemplo, un ajuste positivo en una de las entidades participes de la operación vinculada, se deberá practicar el ajuste negativo correlativo en las demás participantes en la misma operación.

Más novedoso resulta que Ley del Impuesto disponga lo que la OCDE denomina **ajuste secundario** (secondary adjustment) y señale que en aquellas operaciones en las cuales el valor convenido sea distinto del valor 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 dicha diferencia.

Así, el ajuste secundario conlleva que en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios – entidad, la diferencia tendrá la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio, o de aportación del socio a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

A la hora de delimitar el concepto “vinculación” el artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades contiene trece supuestos en los que, según el legislador español, existe vinculación y que se pueden agrupar en los siguientes bloques:



A) Supuestos de vinculación por la relación entre una entidad y las personas relacionadas con ella, directa o indirectamente.

B) Supuestos de vinculación entre una sociedad y las personas que participan o dirigen otra sociedad que pertenece al grupo.

C) Supuestos de vinculación por participación indirecta de una sociedad en otra.

D) Supuesto de vinculación entre una sociedad y sus establecimientos permanentes

E) Supuesto de vinculación por formar parte de un Grupo de sociedades conforme a lo descrito en el artículo 42 del Código de Comercio.

Quienes estén en alguno de los trece supuestos de los cuatro grupos anteriores deberán formar sus precios de acuerdo con los principios apuntados. En este sentido, para determinar el valor de mercado la LIS establece tres métodos principales y dos métodos subsidiarios para el supuesto de que los tres principales no sean aplicables:

Métodos de valoración principales basados en el coste.

A) Método del precio libre comparable o método CUP (*Uncontrolled price method*), 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. Es especialmente indicado para servicios.

C) Método del precio de reventa (*resale price method*), por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que 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.



Métodos de valoración subsidiarios basados en el beneficio.

Puede suceder que los métodos basados en el coste de la operación no permitan conocer el valor normal en el mercado, debido a la complejidad del negocio, y se usen este tipo de métodos basados en el beneficio que obtendrían empresas no asociadas en una determinada situación.

A) Método de distribución del resultado. (Profit split method).

Se pretende comparar el beneficio obtenido por las empresas vinculadas, con situaciones similares en las que empresas independientes forman un partnership o una Unión Temporal de Empresas para llegar a un acuerdo de reparto de beneficios.

Se realiza un análisis de las funciones desempeñadas por cada empresa y se valora en relación con la situación de mercado, teniendo en cuenta, por ejemplo, los porcentajes o márgenes aplicados por empresas que asumen funciones similares. A través de este método, 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

B) Método del margen neto del conjunto de operaciones. (Transaccional Net Margin Method o TNMM) que se basa en atribuir a una transacción realizada con una empresa asociada el mismo margen neto que habría obtenido en una transacción similar realizada entre partes independientes. Los criterios pueden ser las ventas, los costes, activos u otros

Este método no excluye la necesidad de buscar uno o varios comparables internos o externos con un elevado grado de semejanza. En efecto, este método analiza el margen neto sobre una base fiable como las ventas, costes, bienes y esto significa que el margen neto puede determinarse por comparación con el que obtiene en transacciones no vinculadas.

En todo caso, la Ley del Impuesto contempla la posibilidad de realizar un Acuerdo Previo de Valoración entre la Administración y el contribuyente que determine la fijación de ese valor de mercado en las operaciones vinculadas que se realicen con posterioridad al acuerdo.

Por último, lo que sin duda ha venido a enturbiar el universo de las operaciones vinculadas es que el artículo 16. 10 de la LIS disponga que constituye infracción tributaria grave con sanciones importantes, no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos, cierta documentación que se describirá en el futuro reglamento del impuesto, así como separarse del valor de mercado que se derive de esa documentación reglamentaria en las declaraciones del el IS o en el IRPF.

Hay que tener en cuenta que la Ley sanciona una conducta obstativa –no aportar-, otra

negligente –aportar de forma incompleta- y otras dolosas –aportar datos falsos-, así como el no declarar en el Impuesto sobre Sociedades el valor normal de mercado que se deriva de la información recogida.

En el ámbito tributario, la exigencia de esta documentación todavía no tiene a día de hoy fecha fija, porque depende de la aprobación del Reglamento que la establece, pero en cualquier caso, lo que sí se conoce es la documentación que se va a exigir y que se divide en dos grandes bloques:

Obligación de documentación del grupo

- 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 que afecten al obligado tributario
- c) Descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre las entidades del grupo en cuanto afecten al 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 al obligado tributario y a sus operaciones vinculadas, 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.
- g) Relación de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios entre entidades del grupo, cuando afecten al obligado tributario.
- h) Relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo cuando afecten al obligado tributario
- i) La memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente

Obligación de documentación del obligado tributario

La documentación específica del obligado tributario deberá comprender:

- 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.



- b) Análisis de comparabilidad.
- c) Método de valoración elegido así como su forma de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo, identificando los valores comparables en aquellos casos en que el obligado tributario haya podido disponer de ellos razonablemente para valorar sus operaciones.
- d) Criterios de reparto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes.
- e) Cualquier otra información de que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos para sociales suscritos con otros socios.

Al margen de la exigencia documental prevista en la normativa tributaria, no hay que perder de vista la que exige la normativa contable. La Memoria debe de contener una serie de informaciones sobre las operaciones vinculadas:

La mención 23 (12 en el modelo abreviado) lleva por título, precisamente, “operaciones con partes vinculadas” e implica la obligación de informar sobre las transacciones que se realicen entre sujetos que entran en el círculo de vinculación. Únicamente se excluyen las 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.