



PRECIOS DE TRANSFERENCIA - METODOS APLICABLES PARA SU DETERMINACIÓN

Ceferino José Aruta

INTRODUCCIÓN

La globalización de la economía mundial progresa día a día, manifestándose a través del establecimiento de empresas en varios países, con una sede central. Las empresas pueden estructurarse de manera centralizada o descentralizada; en el primer caso la dirección se encuentra diseñada como única responsable de las decisiones globales de la empresa; en el segundo, generalmente en las grandes empresas, la toma de decisiones se descentraliza, la descentralización se consigue delimitando las unidades autónomas de la empresa con el objetivo de conseguir economías de escala. En una estructura descentralizada, la dirección central asume la planificación de las estrategias a seguir por la empresa a largo plazo. El fenómeno de la descentralización alcanza su manifestación más significativa cuando las divisiones se transforman en empresas filiales de una matriz.

Las empresas multinacionales han venido empleando desde su aparición mecanismos para reducir su fiscalidad. Las administraciones tributarias de todos los países prestan cada vez más atención a la disminución en la recaudación por el traslado de beneficios a otros países, que pudieran ser sometidos a imposición. Esta pérdida de beneficios o bases imponibles se obtiene mediante la entrega de mercancías, tecnología, marcas, prestación de servicios o préstamos entre empresas vinculadas a precios ficticios, que permiten dicha transferencia. El tratamiento de este tema es complicado; tanto por la dificultad de definir la existencia y la cuantía de un precio ficticio como por la intervención de varias Administraciones tributarias. Estas tienden habitualmente a intentar gravar con sus impuestos la mayor parte del beneficio que es capaz de establecer respecto de cada operación. A la vez, no desean perturbar las inversiones de capital en sus territorios reconociendo que una imposición excesiva puede alejar la empresa de sus dominios.

Para complicar aún más el tema, la normativa fiscal aplicable no es únicamente la interna de cada Estado, sino que ha de prestarse una atención primordial a los Convenios para evitar la doble imposición así como al resto de normas que se superpongan a las internas. Cada autoridad fiscal intenta desarrollar sus mejores habilidades para integrar, con el mayor beneficio, los elementos anteriores y con ello conseguir la mayor

recaudación posible, con la mayor inversión y el control del capital en su territorio y salvaguardando sus relaciones internacionales respecto de otros ámbitos.

A su vez, el comercio y las relaciones económicas internacionales se basan en gran parte en los intercambios de mercancías, servicios, préstamos o tecnología entre las empresas multinacionales. La determinación de las cargas tributarias de dichas empresas, en cada país, obliga asimismo a la fijación de los precios adecuados correspondientes a dichos intercambios o transacciones. Las transacciones comerciales, entre los diferentes establecimientos o filiales de un grupo empresarial multinacional, no tienen por qué estar sometidas a las mismas relaciones y fuerzas que intervienen en los mercados; y en la práctica no lo suelen estar. Como principales razones de divergencia, entre los denominados precios de transferencia y los precios de mercado, podrían señalarse las relacionadas con políticas de mercado, financieras y, especialmente las de minimización de la fiscalidad dentro de los grupos multinacionales.

Las administraciones tributarias, de las diferentes naciones, han establecido controles con objeto de evitar estas prácticas así como de impedir la utilización de regímenes fiscales privilegiados. De esta manera, se pretende que los precios no se alteren y con ello no se distorsione la aplicación de los impuestos. Sin embargo, los precios ficticios se han extendido por la esfera internacional a causa de ciertos elementos que han acompañado y favorecido en los últimos años la internacionalización de las empresas. Entre otros, pueden citarse los siguientes:

- a) La inestabilidad de los tipos de cambio
- b) Una elevación en el volumen absoluto de las transacciones entre compañías del mismo grupo.
- c) La liberalización de los mercados de capitales.
- d) La liberalización de actividades empresariales.
- e) Los avances en las comunicaciones, especialmente las telecomunicaciones.
- f) Las estrategias de planificación fiscal, que han provocado un aumento simultáneo de los controles aplicados por las autoridades fiscales.

Las empresas multinacionales continuarán en el futuro, como en el pasado, realizando operaciones entre sus filiales y sus matrices entregando bienes tangibles, inmateriales y prestando servicios. Por ello, toda la problemática que afecta a los precios

de transferencia no cesará sino que, debido a la progresiva globalización de las economías, aumentará.

CAPITULO I

ASPECTOS PRELIMINARES EN PRECIOS DE TRANSFERENCIA

CONCEPTO DE PRECIO DE TRANSERENCIA

El precio de transferencia presupone la divergencia del precio estipulado entre empresas vinculadas, y el precio de competencia, fijado por empresas independientes actuando en circunstancias similares. Los precios en el conjunto vinculado son distintos a los que resultarían si las entidades no fueran miembros del mismo y respetaran los precios de mercado.

En términos generales, podría definirse el concepto precio de transferencia como aquel precio que se pacta entre sociedades vinculadas de un grupo empresarial multinacional, por transacciones de bienes materiales, inmateriales o la prestación de servicios, y que pueden ser diferentes a los que se hubieran pactado entre sociedades independientes. Dichas transacciones se refieren generalmente a la provisión de mercaderías, tecnología, marcas, servicios o préstamos efectuados por otra empresa del mismo grupo, con esto se pretende significar que se están utilizando precios diferentes a los de mercado, de naturaleza artificial, con la finalidad de que los beneficios obtenidos por el grupo multinacional sean mayores en los lugares de menor carga tributaria y menores en los lugares de mayor carga tributaria.

Los precios fijados en las transacciones entre partes de un conjunto vinculado no son la consecuencia del libre funcionamiento del mercado; por razones exclusivamente fiscales, se desvían de los que habrían convenido empresas independientes por operaciones análogas.

RECOMENDACIONES DE LA OCDE

El art. 9.1 del Modelo de Convenio de la OCDE (ORGANIZACIÓN DE COOPERACION Y DESARROLLO ECONOMICO) dispone que cuando dos empresas asociadas situadas en dos Estados contratantes 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.

Por lo tanto, la OCDE permite que cuando las declaraciones juradas no reflejen los beneficios reales imponibles, las autoridades fiscales de un Estado contratante rectifiquen dicha declaración jurada de la empresa, sometiendo a imposición los beneficios que se hubieran obtenido en condiciones normales de mercado, es decir en las transacciones entre empresas independientes. Para que se efectúe este ajuste primario o inicial por parte de las autoridades fiscales, es necesario que las empresas que han pactado los precios de transferencia sean asociadas, y que entre las dos empresas se hayan convenido o impuesto condiciones especiales. Si las transacciones se han desarrollado en condiciones de mercado libre con total independencia, no cabe realizar rectificación del impuesto declarado por las empresas asociadas.

REDUCCION DE LA CARGA TRIBUTARIA A TRAVES DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Mediante el sistema de precios de transferencia, la casa central de una empresa multinacional va decidiendo los precios de venta de materias primas, servicios, componentes o productos terminados entre sus empresas vinculadas.

Entre los motivos tributarios se destacan: transferir las bases imponibles de los impuestos directos a Estados con menor carga tributaria, compensar bases imponibles negativas con positivas, reducir la base imponible de los impuestos indirectos o diferir el

pago de impuestos. En consecuencia, se trata de uno de los sistemas para reducir la fiscalidad más difíciles de detectar y más utilizados.

La percepción de que una empresa multinacional está amparándose en este mecanismo es difícil, esta dificultad lo es en proporción directa con la dificultad de encontrar precios de mercado comparables para el mismo producto con el que se esté comercializando y en las mismas condiciones de comercialización. Incluso una transacción con una mercancía habitual puede fácilmente provocar este problema; tampoco es fácil fijar la localización de los beneficios gravables obtenidos por grupos de empresas con una integración significativa de sus procesos de producción.

Como consecuencia de todo lo anterior, los diferentes países aceptan con generalidad que estos precios puedan ser ajustados o corregidos para eliminar los efectos de las manipulaciones antes mencionadas.

LA POLÍTICA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA POR PARTE DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

A la hora de tomar una decisión en cuanto a una política de precios de transferencia, la empresa multinacional ha de tener en cuenta dos cuestiones previas:

- a) la propia organización del grupo multinacional va a condicionar esa política, en cuanto a la localización y las funciones que desempeña cada empresa,
- b) la ubicación de los distintos factores de producción va a ser también decisiva, especialmente por lo que se refiere a la titularidad de los intangibles del grupo.

Esta política de precios de transferencia va a ser vista desde distintas perspectivas dentro de la empresa multinacional, van a ser distintas las perspectivas locales de las globales y por esto:

- 1) hay que definir las responsabilidades en la determinación de esta política,
- 2) hay que observar los aspectos colaterales, las distintas normas contables, las exigencias de las autoridades reguladoras de los mercados de valores y
- 3) hay que tener en cuenta las políticas de incentivos o de retribuciones respecto de los directivos del grupo.

Una vez tenidas en cuenta estas cuestiones previas, va a resultar fundamental la elección de la metodología para establecer los criterios concretos en materia de precios de transferencia. Cuando hablamos de metodología, no sólo nos estamos refiriendo a la elección del método de fijación de los precios, sino que estamos hablando también del método de trabajo dentro del grupo para recopilar la información necesaria, establecer esos criterios, y hacer un seguimiento y control del desarrollo e implantación de las políticas aprobadas.

Esta metodología va a depender de varios factores; en primer lugar, debemos tener en cuenta la información disponible acerca de transacciones comparables entre partes independientes; en segundo lugar, la trascendencia de esta labor va a depender de la situación económica del grupo, de cada compañía y hasta del sector o de los países afectados, una situación de economía decreciente puede reducir la importancia de este problema, y una situación económica de crecimiento puede incrementar la importancia de establecer una política coherente al respecto; en tercer lugar, el grupo y cada compañía han de tener en cuenta la legislación y las prácticas administrativas de cada país y valorar en consecuencia los riesgos que en cada caso pueden surgir; y por último, la política de precios de transferencia va a depender de los resultados del análisis económico-financiero y funcional que se lleven a cabo en este tema. Después de una valoración preliminar de la situación del grupo en cuanto a los precios de transferencia, se debe tener en cuenta la posibilidad de acudir a un acuerdo previo con la Administración Tributaria sobre precios de transferencia.

Por último, una empresa deberá ser especialmente cuidadosa en el análisis de su política de precios de transferencia, cuando esta de lugar a un cambio en el método o el sistema de fijación de los precios de transferencia debe estar especialmente justificado y obedecer a razones económicas o un cambio relevante de las circunstancias; la empresa debe evitar que ese cambio pueda ser interpretado por parte de la Administración Tributaria como una forma más de reducir la carga tributaria en uno de los Estados contratantes. Desde un punto de vista práctico, una mejora en los métodos de determinación de los precios de transferencia debe cuidar asimismo la situación en la que quedan los periodos fiscales anteriores en los que esos precios se han determinado aplicando una metodología distinta, que ahora se mejora.

TRATAMIENTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA LEGISLACION ARGENTINA

Siendo el artículo 15 de la ley del impuesto a las ganancias donde se pondrán en vigencia los métodos de determinación de la ganancia atribuible originados en la OCDE, corresponde decir que en relación con los métodos del artículo 15, éstos serán siempre el método secundario a aplicar para el establecimiento de la ganancia, aquéllos sólo serán aplicables cuando por la clase de operaciones o modalidad de organización no se pueda establecer la ganancia neta por otros medios, y ello permitirá a la Administración Federal de Ingresos Públicos determinar según promedios, índices o coeficientes obtenidos por empresas independientes.

A su vez, se establece la obligación de presentación de declaraciones juradas especiales para todos aquellos sujetos cuyos resultados se hubieren visto incididos por esta operatoria.

Dice el art. 15 en su segundo párrafo que **“las empresas locales de capital extranjero que realicen operaciones con las sociedades, personas o grupos de personas del exterior que participen, directa o indirectamente, en su capital, control o dirección, o con otras empresas o establecimientos del extranjero, en cuyo capital participen, directa o indirectamente, aquellas sociedades, personas o grupos de personas, o la propia empresa local, estarán obligadas, a efectos de esta ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado entre partes independientes en operaciones comparables”**.

Es decir que hay ciertos elementos que se deben considerar como básicos para conocer si estamos frente a un caso a tratar bajo los lineamientos de estas directivas, a saber:

1. Que se trate de empresas locales de capital extranjero.
2. Que estas empresas realicen operaciones con los sujetos del exterior, con los cuales tengan una vinculación en grado de control, sea directo o indirecto.

3. Que no teniendo ninguno de las dos empresas participantes en la transacción económica el control de una sobre la otra, ese control sea ejercido por una tercera empresa.

Entonces, los ingresos imputables y las deducciones autorizadas se deberán calcular considerando los valores que hubieren correspondido de tratarse de partes independientes en operaciones comparables. Vemos aquí varios de los elementos esenciales de la cuestión de los precios de transferencia:

- a) transacciones interfronterizas;
- b) vinculación económica;
- c) grado de control, directo o indirecto.

Teniendo en cuenta esas premisas, dice la ley que deberán calcularse las ganancias, que es lo mismo que decir los ingresos imputables y gastos deducibles conforme hubiere correspondido entre partes independientes, lo que no es más que el cumplimiento del principio del precio normal de mercado.

Otro elemento de suma trascendencia tiene lugar en el siguiente párrafo del artículo, el cual es transcrito a continuación: **“Salvo prueba en contrario, se presume que cuando en las operaciones a que se refiere el párrafo anterior Intervienen entidades o personas constituidas, radicadas o domiciliadas en Jurisdicciones de baja imposición fiscal, los precios y montos de las mismas no han sido pactados conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables”**.

¿Qué quiere decir esto? Nada menos que, para el caso de una transacción económica con las características expresadas con anterioridad, en las que un extremo de la operación económica o alguna parte de ella se encuentre constituida, radicada o domiciliada en jurisdicciones de baja imposición fiscal, esto es, en paraísos fiscales, se presumirá, salvo prueba en contrario, que dicha transacción no fue realizada bajo el principio de precio normal de mercado, es decir que no fue realizada como si la hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables.

Posteriormente, el artículo incluye la obligatoriedad de presentación de declaraciones juradas especiales, en principio limitada al caso de empresas locales de capital extranjero controladas directa o indirectamente por una persona física o jurídica del exterior, aún cuando al final del texto legal se expone que: **“Los procedimientos a que se refiere el presente artículo en relación a los precios de transferencia serán igualmente de aplicación respecto de las operaciones que realicen empresas nacionales en el exterior...”**

Dentro de esta obligación de información, se expone en la legislación que la AFIP deberá exigir no sólo la presentación detallada en cuanto a datos, sino también a la obligación de exigir por parte de la administración y, por ende, de conservar por parte de los contribuyentes, los respaldos probatorios, y he aquí otro tema por medio del cual se ajusta adecuadamente la legislación nacional al concierto internacional, y en un claro sentido de conformidad con la propia Constitución Nacional en cuanto a lo referido a la preexistencia de referencia legal para el nacimiento de una obligación.

En otro orden, debe afirmarse que, en un saludable criterio que tiene mucho que ver con las pautas de razonabilidad que vienen incorporadas a partir de la legislación norteamericana, se acepta con fuerza de ley la adopción del método que resulte más apropiado para el tipo de operación de que se trate. Obviamente, esto traerá la correlativa obligación de probar ante el Fisco Nacional la mentada razonabilidad en la adopción de un criterio determinado en lugar de otros.

Existe aquí un levantamiento de una restricción a la administración. El mismo opera en cuanto al secreto fiscal, posibilitándose a la AFIP el aporte o utilización pública de información referida a terceros, para el caso que resultare necesario merituar judicial o administrativamente la razonabilidad de los criterios utilizados por los contribuyentes en la elaboración de sus ajustes por precios de transferencia.

CAPITULO II

EMPRESAS CONTROLADAS Y VINCULADAS

CONCEPTO DE CONTROL

Una empresa debe considerarse como controlante cuando está en condiciones de determinar en forma continua en el tiempo la voluntad y dirección de la controlada. Es una relación bilateral en la cual una empresa ejerce dominio sobre otra, la cual depende de la primera; se puede recurrir a personas intermedias, físicas o jurídicas; a través de administradores comunes o por otros medios.

Esto se da en empresas multinacionales cuando una empresa de un Estado contratante participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o que las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante.

SUPUESTOS DE VINCULACIÓN

Los supuestos que señalan vinculación económica entre empresas se pueden dividir en cuatro grupos:

1) Las operaciones efectuadas entre una sociedad y otra perteneciente al mismo grupo de sociedades, socios de otra sociedad del mismo grupo; consejeros o administradores de otra sociedad del mismo grupo; cónyuges, ascendientes o descendientes de dichos socios o administradores.

2) Las operaciones efectuadas entre sociedades con relación orgánica, esto se da cuando una sociedad participa indirectamente en otra a través de la primera, en el capital social y cuando ejerce el poder de decisión sobre la otra.

3) Las operaciones efectuadas entre una sociedad y sus socios, consejeros o administradores, así como los cónyuges ascendientes o descendientes de cualquiera de estos.

4) Las operaciones efectuadas entre una sociedad residente con su establecimiento permanente no residente o las que realiza un establecimiento permanente residente con su casa central.

Hay grupo económico cuando un conjunto de sociedades se vinculan entre sí y se someten a una dirección única llevada por una de ellas, que se denomina sociedad dominante o matriz, respecto de otras sociedades dominadas o filiales.

El elemento destacado es la dirección unitaria de una sociedad sobre otra u otras; lo cual caracteriza el vínculo de grupo, no es suficiente el control sino que a ello debe añadirse la unidad de dirección de la matriz en la actividad de la filial. La relación entre sociedad y establecimiento permanente también se funda sobre la dirección única, aun cuando se acepte cierta autonomía en la gestión si se trata de sucursal.

FUNDAMENTO DE LA VINCULACIÓN

La operación vinculada es contraria a la regla de mercado abierto, ya que no hay la libertad contractual, o se puede desviar a la competencia desleal; para que esto no ocurra es necesario que en las operaciones vinculadas haya recuperación del equilibrio contractual, y que exista garantía de la participación en el mercado. La vinculación aparece como imperfección del mercado, aunque la vinculación puede ser compatible en el mercado con la competencia y admitida en términos de orden público económico.

La operación vinculada perturba el orden público económico cuando falsifica la regla de la competencia y en esa dirección es oportuno recalificar el acuerdo en términos de valor de mercado. Cualquier operación vinculada afecta al principio de mercado, pero sólo es viable en materia tributaria si está fundada en la disminución de la carga tributaria y por lo tanto lleva al ajuste fiscal. Es contradictorio sostener que la vinculación se dirige a evitar las traslaciones de beneficios entre sociedades vinculadas o entre sociedades y sus socios, y por lo tanto no puede atribuirse a la misma finalidad penalizadora.

EL CONTROL EN LA LEGISLACION ARGENTINA

La regulación relativa al control de sociedades por parte de grupos de empresas u otras sociedades data desde 1972, con la ley 19550 de Sociedades Comerciales, en la que se establecieron las limitaciones en las participaciones de una sociedad en otra, la prohibición de participaciones recíprocas y sociedades controladas y vinculadas.

En la normativa del impuesto a las ganancias se establece que la vinculación económica entre una empresa domiciliada en el país y otra en el exterior, será determinada en función de los siguientes supuestos sin carácter excluyente respecto de otros:

- a) un sujeto posea la totalidad o parte mayoritaria del capital de otro,
- b) dos o más sujetos tengan: 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 unos e influencia significativa en el o los otros, 3) un sujeto en común que posea influencia significativa sobre ellos simultáneamente,
- c) un sujeto posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en la asamblea de accionista o socios de otro,
- d) uno o más sujetos posean directores, funcionarios o administradores comunes,
- e) un sujeto goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compra y venta de bienes, servicios y 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, condominios, uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, agrupamientos no societarios o de cualquier otro tipo, a través de los cuales ejerce 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, entrega en consignaciones, entre otras,

i) un sujeto participa significativamente en la fijación de las políticas empresariales, de aprovisionamiento de materias primas, de producción y de comercialización de otros,

j) un sujeto desarrolla una actividad de importancia sólo con relación a otro, o su existencia se justifique solamente 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, mediante la concesión de préstamos propios 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 y

n) existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a un sujeto cuya participación en el capital social sea minoritaria.

La enunciación en la normativa no es tajante y tiene base en el origen de los capitales, cuerpos directivos de los negocios, quien se queda con las utilidades, existencia de influencia de control comercial o financiero y dependencia administrativa y funcional.

LA VINCULACIÓN ENTRE EMPRESAS EN EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

El Artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE hace una enumeración de los supuestos de asociación empresarial que pueden conducir a un ajuste de los beneficios de las empresas:

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 dichas condiciones, y que de hecho no se

han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

Los supuestos de existencia de relaciones entre las empresas, que hace la OCDE son confusos, es muy amplio y puede incluir tanto participaciones financieras; que se da cuando una sociedad residente de un Estado constituye con su propio patrimonio una sociedad en otro Estado, o cuando adquiere mediante una operación en bolsa o directamente a los propietarios el paquete de control de una empresa, o cuando suscribe una ampliación de capital de la sociedad residente en el otro Estado; vinculaciones contractuales, que se pueden materializar mediante contratos de gestión, contratos de préstamo, de asistencia técnica, etc.; o vinculaciones personales, participación de las mismas personas en los órganos de decisión de las empresas que se encuentran asociadas.

CAPITULO III

PRINCIPIO DE PRECIO NORMAL DE MERCADO ABIERTO

CONCEPTO DE PRECIO NORMAL DE MERCADO

El principio de precio normal de mercado abierto es el criterio internacional empleado por los Estados miembros de la OCDE para la corrección de los precios de transferencia a efectos fiscales.

Del artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE, se desprende el principio de libre competencia. Según el Informe de la OCDE de 1979 los precios de plena competencia son aquellos que habrían sido acordados entre partes no vinculadas, en las mismas o similares transacciones y en un mercado abierto. Esta definición hace referencia a: una transacción concreta, la comparación o analogía, el acuerdo contractual de derecho privado, el mercado abierto, las características subjetivas de la transacción, y el análisis funcional de las operaciones realizadas por las empresas.

El concepto de precio de mercado no se encuentra siempre recogido en las legislaciones de los diferentes países. Es posible definir cuatro grupos de países según recojan o no el principio de precio normal de mercado:

a) Países que se refieren expresamente al principio y lo definen. Tal es el caso de Italia, el Reino Unido, Corea y Japón.

b) Países que se refieren expresamente al principio sin definirlo. Así ocurre con la mayoría de países que se refieren en general a las condiciones del mercado, Argentina, Colombia y México; o a las condiciones que difieren de las acordadas entre partes independientes España, Austria, Dinamarca, Finlandia y Suecia.

c) Países que no contienen referencia al principio, pero que aplican una doctrina desarrollada que incorpora este principio. Ocurre así en Francia, Bélgica, Alemania, Luxemburgo, Canadá y los Países Bajos.

d) Países que no se refieren al principio y en donde la legislación autoriza simplemente a la autoridad fiscal a efectuar un ajuste de los beneficios para reflejar la renta real. El ejemplo típico es los EE UU, donde el artículo 482 del Código de la Renta Interna autoriza al IRS a realizar un ajuste para reflejar la renta del contribuyente.

CUESTIONAMIENTO AL PRINCIPIO DE PRECIO NORMAL DE MERCADO

Aunque se sigue considerando el principio de precios de plena competencia como fundamental en la normativa sobre precios de transferencia, durante los últimos años ha sido seriamente puesto en cuestión, especialmente en los Estados Unidos, donde hay jurisprudencia, contraria a la posibilidad de hallar un precio de plena competencia que pueda tomarse como referencia en las operaciones vinculadas. En los pleitos *En Lihly and Co. and Subsidiaries versus Commissioner* (1985) y *Hospital Corporation of America and Subs. Versus Commissioner* (1983), el Tribunal de los EE UU reconoció la imposibilidad de hallar un precio comparable de mercado y recurrió a un simple reparto de la renta sometida a tributación entre las partes vinculadas. En *Bausch & Lomb versus Commissioner*, el Tribunal rechazó la defensa del contribuyente basada en sus precios calculados sobre transacciones comparables entre partes no vinculadas y aplicó también el método de reparto del beneficio. En el año 1986, se modificó por primera vez el artículo 482 del IRC para facilitar la búsqueda de una rentabilidad media de activos de alto beneficio. Se incorporó el siguiente párrafo: “En el caso de cualquier transferencia o licencia de propiedad intangible, la renta con respecto a tal transferencia o licencia será comparada con la renta atribuible a la propiedad intangible”. Esta reforma significó la aplicación desde entonces a los activos inmateriales del sistema de reparto del beneficio, debido a que se utiliza el margen de beneficio para establecer los precios de transferencia.

En 1993 se emitió en los EE UU un informe, en el cual se proponen tres métodos basados en el sistema de reparto del beneficio:

- a) imputación con base en beneficios residuales,
- b) reparto de beneficio comparable.
- c) imputación con base en el capital aportado,

Consistiendo los tres en utilizar diferentes factores relacionados con el margen de beneficio y se reparte la renta sometida a tributación según dichos factores. Sin embargo, el sistema de reparto de beneficio y los métodos basados en él sólo se aplican a contribuyentes que poseen activos inmateriales que generan alto rendimiento. En todos los demás casos, y considerando los problemas de aplicación que plantea, el principio de precio normal de mercado es el principio básico de valoración tanto en los EEUU como en el resto del mundo.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE opina que la utilización del método de beneficios comparables, propugnado por los EEUU respecto de las operaciones con activos intangibles, presenta problemas prácticos de obtención de datos. En el Informe de la OCDE de 1993, que revisa el de 1979 sobre precios de transferencia y empresa multinacional, las transacciones a las que se pueden aplicar los métodos de valoración se clasifican en los siguientes grupos:

a) Transferencia de mercancías: donde los métodos aplicables propuestos son, precio comparable en el mercado libre, precio de reventa, precio incrementado con un margen de beneficio y cualquier otro método.

b) Transferencia de tecnologías: no recomienda ningún método concreto, utilizar varios simultáneamente, para así llegar a una aproximación válida.

c) Transferencia de marcas: aconseja comparar el volumen de ventas, precios aplicados y beneficios obtenidos en los productos análogos que no llevan la marca.

d) Transferencia de servicios: si los servicios pueden individualizarse la imputación debe hacerse sobre una base directa, y si los servicios no pueden individualizarse debe acudir a métodos de reparto de beneficios en función de las ganancias recibidas por cada empresa.

e) Préstamos: los intereses deben valorarse según el tipo de interés en el mercado libre o de plena competencia.

f) Bienes intangibles, el principio de precio normal de mercado es de muy difícil aplicación en la práctica, en estos casos hay que acudir a métodos basados en fórmulas preestablecidas,

EL PRINCIPIO DE PRECIO NORMAL DE MERCADO SEGÚN LA OCDE

La OCDE asume como punto de partida aconsejable en cualquier tratamiento de los precios de transferencia el denominado principio de precio normal de mercado abierto, conforme al cual, las entidades vinculadas deben llevar a cabo las operaciones entre ellas en las mismas condiciones que hubieran sido pactadas entre partes independientes en condiciones de mercado abierto. Además sugiere a las Administraciones tributarias que tengan en cuenta las dificultades que frecuentemente rodean esta tarea de establecer las condiciones de mercado en las cuales deberían haberse concertado operaciones entre partes vinculadas. Por esto, la OCDE termina en este punto diciendo que el análisis de los precios de transferencia no debe hacerse como si se tratara simplemente de una cuestión de fraude o evasión fiscal, aunque las políticas de precios de transferencia puedan utilizarse con estos fines.

Si el denominado principio de precio de mercado ha de inspirar el tratamiento de los precios de transferencia, la OCDE ha de recordar forzosamente que ese principio encuentra su expresión positiva en el artículo 9.1 del Modelo de Convenio de la OCDE, con arreglo a este precepto, cuando las relaciones entre dos empresas vinculadas se ajustan a condiciones que difieren de aquellas que hubieran sido acordadas entre empresas independientes, el beneficio que hubiera obtenido una de tales empresas si dichas condiciones hubieran sido distintas y propias de empresas no vinculadas, se añadirá a los beneficios obtenidos por esa empresa y podrá ser gravado en consecuencia en el Estado correspondiente, además la aplicación del mencionado principio ha de descansar en un análisis de comparabilidad.

Dicho de otro modo, si las empresas vinculadas deben realizar las operaciones entre ellas como si fueran independientes y las Administraciones tributarias pueden practicar los ajustes correspondientes en otro caso, ambas, empresas y administraciones, van a tener que seguir una metodología que descansa en la idea de hallar operaciones entre partes independientes que sean comparables a las realizadas por aquellas empresas vinculadas.

De esta manera, determinada la comparabilidad entre ambas operaciones y vistas las condiciones de las realizadas entre partes independientes, podrán conocerse las condiciones de mercado a las que debieron ajustarse las operaciones entre empresas vinculadas. Por supuesto, establecer la existencia o no de vinculación o conocer cuáles

sean las condiciones en las que se ha realizado una operación, constituyen tareas con gran dificultad. Sin embargo, las verdaderas dificultades surgen cuando se trata de establecer si dos operaciones, o dos categorías de operaciones realizadas por empresas vinculadas e independientes respectivamente, son realmente comparables, dadas las condiciones de mercados, volúmenes, tiempo, etc. de cada una.

CRITERIO DE COMPARABILIDAD

Para realizar la comparabilidad, la OCDE propone un método general basado en cinco ideas básicas:

a) Primero, hay que tener en cuenta las características de los bienes a transferir o servicios prestados, especialmente cuando se trata de comparar su precio en operaciones entre partes independientes con operaciones entre partes vinculadas. Así, habrán de tener en cuenta, en cuanto a la transmisión de bienes materiales las características físicas de los mismos, su calidad, el volumen disponible en el mercado y el afectado por la operación; en el caso de prestación de servicios, habrá de atenderse a su naturaleza y en los activos inmateriales, a la forma de la operación, según sea una venta o una simple licencia, la clase de activos, su duración y grado de protección y los beneficios esperados por el uso de tales activos.

b) Segundo, el Informe de la OCDE se refiere al análisis funcional. Este parte de una idea clave según la cual cuando una determinada operación, se realiza entre partes independientes, la retribución obtenida por cada una va a depender básicamente de las funciones desempeñadas por cada una de ellas, teniendo en cuenta principalmente los activos utilizados y los riesgos asumidos en cada caso. Por lo tanto, para determinar si dos operaciones son realmente comparables, es preciso establecer si son asimismo comparables o similares las funciones realizadas por las dos empresas, en un caso con otra parte independiente y en el otro con una parte vinculada. Este análisis funcional ha de atender fundamentalmente al tipo de tareas o actividades realizadas, según se trate de diseño, actividad manufacturera, montaje, investigación y desarrollo, prestación de servicios, compra, distribución, promoción, publicidad, transporte, financiación o gestión. A la hora de evaluar el significado de las funciones realizadas entre las anteriores, será preciso tener en cuenta los activos o inversiones utilizadas y los riesgos efectivamente asumidos.

c) Tercero, se debe tener en cuenta también las condiciones contractuales, de forma que el examen de las mismas forma parte también de ese análisis funcional, ya que los riesgos asumidos van a depender de tales condiciones. Por supuesto, dicho examen ha de considerar las condiciones que realmente han regido las relaciones entre partes vinculadas y no aquellas que aparentemente hayan sido pactadas, si no han sido efectivamente observadas.

d) Cuarto, la confirmación de que dos operaciones son realmente comparables exige asimismo que tales operaciones se hayan llevado a cabo en mercados similares, puesto que los precios pueden ser muy diferentes, incluso en el caso de los mismos bienes o servicios, cuando las condiciones de mercado difieren.

e) Por último, el análisis de comparabilidad exige, tener en cuenta las estrategias de negocio. En particular, se acepta que la política de precios de una compañía puede estar condicionada, y de hecho va a estarlo por la penetración en un mercado.

CONCLUSIONES

Por una parte, se alude al hecho de que las dificultades que rodean la determinación de un precio adecuado, nos deben llevar al concepto de rango de precios de transferencia, más que a la búsqueda exacta de un precio de transferencia correcto. Por otra parte, se recalca la idea de que la presencia de pérdidas recurrentes en una compañía debe permitir sospechar a la Administración tributaria que tales pérdidas son consecuencia de una política incorrecta de precios de transferencia, salvo que las compañías afectadas puedan justificar satisfactoriamente que tales pérdidas, durante un plazo razonable, son debidas a la penetración en un nuevo mercado o a la necesidad de ampliar la cuota de mercado en un producto.

CAPITULO IV

METODOS TRADICIONALES

ASPECTOS BASICOS

La fijación de los precios de transferencia ha de realizarse preferentemente comparando los precios acordados en condiciones de mercado entre partes independientes con aquellos establecidos entre partes vinculadas. Por esto, surge la búsqueda de operaciones entre partes no vinculadas que sean comparables, esa comparabilidad ha de realizarse partiendo de un análisis funcional que permita probar que son semejantes las funciones realizadas por las empresas que llevan a cabo las operaciones comparadas, teniendo en cuenta las tareas económicas desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos. Asimismo, los mercados habrán de ser comparables, en cuanto a las condiciones de los mismos y al momento que se haya tenido en cuenta. La OCDE acepta en su informe que la identidad precisa de condiciones raramente se va a dar, pero al mismo tiempo acepta que si las condiciones son suficientemente similares, la comparación será posible si tales diferencias o sus efectos en el análisis pueden salvarse mediante ajustes o correcciones razonables.

Esta cuestión previa de la comparabilidad tiene una extraordinaria importancia. Para las Administraciones tributarias, esto significa que cualquier ajuste por precios de transferencia ha de basarse en información correcta obtenida de operaciones comparables entre empresas independientes. Frecuentemente, la controversia entre la Administración y el contribuyente va a centrarse en torno a esa discutida idoneidad de los comparables. Los métodos, que se van a exponer no dejan de lado la comparabilidad, pues, con independencia del método que se elija, su eficacia va a depender de la

existencia de información suficiente sobre operaciones comparables realizadas entre empresas independientes.

La comparabilidad exige analizar los cambios que se han experimentado en el entorno empresarial después de la publicación del Informe de la OCDE. En este sentido hace dos apreciaciones significativas. En primer lugar, la mayor cooperación e integración de los mercados mundiales ha disminuido los inconvenientes para establecer comparaciones que permitan valorar las transacciones. Esto, que es especialmente válido para los Estados miembros de la Unión Europea, deja anticuada la referencia que se hace en el Informe: la liberación progresiva del comercio internacional que se ha producido en los últimos decenios no ha conducido, incluso en los países donde esta liberalización es más amplia, a la constitución de un solo mercado en el que las transacciones se hagan siempre y en todas partes en iguales condiciones. Las empresas multinacionales presentan cada vez organizaciones más complejas y sus operaciones internas difieren más del mercado, en consecuencia, la postura rígida de exigir que la mercancía comparable sea idéntica obliga a acudir automáticamente a otros métodos en los que la autoridad fiscal disponga de mayor discrecionalidad; por lo tanto, sería recomendable permitir una aplicación flexible que conservara el criterio de la prudencia. Por ejemplo, si no se encuentra un precio comparable único, podría utilizarse varias transacciones distintas, que difieran por razones distintas de la transacción original pero que sirvan para establecer un intervalo de transacciones comparables dentro del principio de prudencia.

En la legislación Española se encuentran los métodos para valorar estas operaciones entre partes vinculadas, métodos que debe seguir la Administración para realizar cualquier ajuste y que han de ser tenidos en cuenta por las empresas para juzgar si sus precios o valores convenidos responden a los criterios fijados por La Ley y van a poder ser o no, rechazados por la Administración. Frente a lo que sucede en otros ordenamientos, la Ley española no recoge un catálogo de métodos, dejando al contribuyente o a la Administración que opten por el que consideren más apropiado. Tal vez por esa óptica administrativa, la Ley jerarquiza los métodos de un modo semejante a como se hace en el Informe de la OCDE.

Como métodos tradicionales, se recoge tres: el método del precio de operaciones comparables entre empresas independientes, el método del precio de reventa y el método del costo más beneficio.

METODOS DE PRECIOS COMPARABLES ENTRE PARTES INDEPENDIENTES

CONCEPTO

Consiste en comparar el precio que se aplica para bienes que se transfieren o servicios que se prestan en una transacción controlada con el precio que se aplica para bienes que se transfieren o servicios que se prestan en una transacción no controlada comparable, en circunstancias similares.

Se refiere tanto al precio en un mercado libre para las mismas o análoga mercancías, como al precio igual o similar establecido entre personas independientes, es aquel aplicado a transacciones en las que al menos una de las empresas es independiente del grupo multinacional. Junto a esta condición de independencia, es preciso que se cumpla: la comparabilidad económica, los niveles de mercado comparables y las mercancías comparables.

APLICACIÓN DEL MÉTODO

Para que este método pueda ser aplicado, se requiere el cumplimiento de dos condiciones:

- a) que ninguna de las diferencias entre las transacciones o entre las empresas contratantes puedan afectar materialmente el precio convenido en un mercado abierto;
- b) que si existen dichas diferencias, se puedan realizar ajustes razonables y confiables que eliminen los efectos que esas diferencias tienen sobre el precio.

Este método es particularmente confiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que se vende entre dos empresas asociadas.

Es el método de posible aplicación más directa, el más apropiado y, en principio, el más sencillo de aplicar. Consiste en fijar el precio en relación con el de operaciones similares producidas entre un comprador y un vendedor independientes. Es preciso encontrar las transacciones libres comparables, para lo cual deben comprobarse los diferentes elementos significativos: mercados, productos, posición del comprador y del vendedor en el proceso, etcétera.

La aplicabilidad de este método se limita, entre otras, por las siguientes consideraciones:

1° En la práctica, muchas veces es difícil de establecer mercados económicamente comparables si los productos no están normalizados. Típicamente, muchos productos semiacabados son comercializados, la mayoría de las veces, dentro de la empresa.

2° Cuando las empresas tienen algún nivel de poder de monopolio y pueden segmentar mercados en diferentes países, las estrategias discriminatorias de precios conseguirán diferencias en precios de mercado entre países. No está claro qué precios deben aplicarse en estas circunstancias. Además estos precios no serán esos que la empresa debería aplicar en ausencia de impuestos e incluso no son los mejores.

3° Los precios de mercado no toman en cuenta los ahorros que una empresa es capaz de conseguir en su estructura interna.

4° Finalmente, las empresas pueden intentar defraudar a las autoridades tributarias creando precios artificiales, a través de ventas a otras partes a precios de mercado incorrectos.

El inconveniente que acarrea es la dificultad que supone reconocer a una transacción no controlada comparable que no exhiba diferencias con efectos sobre el precio, no obstante, se aconseja su aplicación complementándolo, si es necesario, con la utilización de otro apropiado y evaluándolo de acuerdo con su confiabilidad relativa.

A pesar de estos inconvenientes, no es sorprendente que la mayoría de las autoridades fiscales prefieran muchas veces este método de determinar el precio de

transferencia, porque consideran que es sencillo, directo y que es conforme con las normas teóricamente deseadas.

EL METODO SEGÚN LA OCDE

El Informe de la OCDE de 1979 indica que el método del precio comparable en el mercado libre ofrece el modo más directo de determinar el precio de plena competencia. El precio de la transmisión se establece por referencia a transacciones comparables entre un comprador y un vendedor que no constituyen empresas vinculadas. Este método se basa en la comparación de bienes que se transfieren y servicios que se prestan, así como en la comparación de los términos y condiciones en que se realizan las operaciones, tanto las controladas como las sin controlar. Además el Informe requiere que los bienes o servicios sean comparables, tan próximos a la identidad como sea posible. Este es el aspecto más importante del método, pues la aplicación del mismo y su posibilidad de éxito dependen de la rigidez y grado de exigencia a que obliguen las autoridades fiscales en lo que se refiere a lo que es un bien comparable. La imposibilidad de definir con precisión bienes comparables y no comparables no debería provocar el rechazo total al método descrito que, según se desprende del espíritu del Informe, no debería aplicarse con excesiva rigidez. En la práctica los ajustes y correcciones necesarias hacen que este método tenga una aplicación real muy restringida

EL METODO EN LA LEGISLACIÓN DE OTROS PAISES

La preferencia por el método del precio comparable, que apoya el Informe de la OCDE, se reconoce y acepta en la práctica por casi todas las autoridades fiscales de los diversos países. Sin embargo, en la práctica resulta difícil de aplicar, por lo que la OCDE recomienda que se emplee combinado con otros métodos o, también, que esos otros métodos sean aplicados directamente.

En el Reino Unido, el texto legal sobre fijación de precios en transmisiones establece que la transacción debe ser idéntica a la operación realizada en condiciones de mercado libre. Sin embargo, es posible utilizar una operación ampliamente comparable y cuantificar las diferencias significativas existentes entre el precio comparable y el revisado, con lo cual se puede aplicar el método.

En México, se utiliza como comparable el precio o el monto de la contraprestación que se hubiera pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En Canadá, las autoridades fiscales son muy flexibles a la hora de emplear precios comparables. Se permite incluso que, en casos de diferencias no cuantificables, los precios comparables tengan una utilidad como referencia a la hora de la valoración.

La legislación brasileña ha adoptado los métodos basados en los costos, similares a los de Estados Unidos, como precios independientes comparables la legislación adopta la media aritmética de los precios practicados en Brasil o en otros países, en operación de compra y venta entre personas no vinculadas, en semejantes condiciones de pago.

El artículo 482 del Código de Renta Interna de los Estados Unidos no exige identidad de operaciones, aunque si la mercancía comparable no es exactamente la misma, este método del precio comparable pierde su prioridad sobre los demás métodos, según criterio del IRS.

En la legislación española, la Administración ha de aplicar como método preferente el precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de características similares, efectuando, en este caso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia, así como para considerar las particularidades de la operación. Por lo tanto, la Ley española da prioridad al método del precio de mercado en operaciones comparables entre empresas independientes.

EL METODO EN LA LEGISLACION ARGENTINA

El decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias define el método como **“el precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables”**. Además otro artículo del decreto dice que este método no será aplicable cuando los productos no sean comparables por sus características, por su volumen, cuando las condiciones financieras y monetarias no sean susceptibles de ser ajustadas y cuando los bienes intangibles no sean iguales o similares.

CONCLUSION

En conclusión este método supone sencillamente una comparación directa entre el precio pactado por partes independientes en operaciones comparables, según los criterios de comparabilidad citados, y el precio correspondiente a las operaciones entre partes vinculadas. Por este motivo, la aplicación del método depende especialmente de la existencia de información fiable sobre operaciones comparables y la aplicación de este método queda limitada en la practica a situaciones relativamente sencillas que se dan por ejemplo cuando existen cotizaciones oficiales o precios de referencia respecto de ciertas mercancías, normalmente materias primas.

METODOS DE PRECIOS DE REVENTA FIJADOS ENTRE PARTES INDEPENDIENTES

CONCEPTO

Este método comienza tomando el precio al cual un producto adquirido a una empresa asociada se revende a una empresa independiente. Este precio se reduce posteriormente en un margen bruto apropiado, que representa el monto a partir del cual el revendedor intentará cubrir sus gastos de venta y demás gastos operativos, y de acuerdo a las funciones realizadas, obtener una utilidad adecuada. El importe que surge después de restar este margen de utilidad bruta puede ser considerado como un precio de mercado para la primera transferencia de bienes entre las empresas asociadas. El margen bruto de reventa de la transacción controlada puede determinarse en función del margen bruto que el mismo revendedor obtiene sobre artículos adquiridos y vendidos a compradores independientes en transacciones comparables, o el margen obtenido por una empresa independiente en transacciones no controladas comparables.

Este método parte del precio de reventa a un tercero independiente, de la mercancía que fue comprada a una empresa del grupo. El precio de reventa se reduce en el margen de reventa habitual, que debería comprender los gastos y el beneficio del revendedor. Una vez deducido el precio de reventa en el margen de reventa, resulta el precio de adquisición en condiciones de libre competencia.

El método de precio de reventa supone hallar un margen bruto o margen en el precio de reventa en unas operaciones; puede aplicarse cuando una empresa revende a terceros independientes un producto que ha adquirido a una empresa vinculada. En consecuencia, el precio de reventa es un precio de mercado debiendo calcularse el margen bruto que una empresa hubiera obtenido en esas condiciones de mercado, en el caso de haber comprado ese producto de otra empresa independiente en lugar de una vinculada. De nuevo sin embargo, el método descansa en una comparación con el margen bruto obtenido en operaciones comparables por empresa vendiendo y comprando a otras empresas independientes.

Este método tiene su basamento en el precio por el cual un producto adquirido a una compañía asociada se vende a una compañía no vinculada. De dicho precio se deducirá un apropiado margen bruto y el resultado, luego de restar costos adicionales, como los impuestos aduaneros, puede ser considerado como el precio normal de mercado abierto. Debe determinarse a partir del margen bruto de reventa de una transacción comparable, que puede ser el obtenido por la misma compañía en artículos comprados y vendidos en operaciones no controladas comparables o el obtenido por una compañía no vinculada en transacciones no controladas comparables.

Puede decirse que la transacción no controlada se considera comparable a la controlada cuando ninguna de las diferencias entre esas operaciones o en las compañías que la realizan puede afectar materialmente el margen de reventa en el mercado abierto, como también cuando existiendo diferencias que afectan a ese margen los efectos de éstas sobre el mismo pueden ser eliminados por medio de ajustes razonables.

APLICACIÓN DEL METODO

Este método necesita menos ajustes frente a diferencias en las características de producto, dado que pequeñas diferencias entre los artículos comparados no tienden a producir un efecto tan sustancial sobre los márgenes de utilidad como los que producen sobre el precio. No obstante, los bienes transferidos deben seguir siendo comparados con los transferidos en la transacción no controlada, puede ser apropiado darle más peso a otras características de la comparabilidad, cuando el margen de utilidad se relaciona

básicamente con aquellas otras características y sólo en forma secundaria con el producto que se transfiere en particular. Esta circunstancia se presentará generalmente cuando el margen de utilidad se determine con relación a una empresa asociada que no ha utilizado activos relativamente únicos para agregar un valor significativo al artículo vendido.

Cuando el margen bruto que se utiliza es el de una empresa independiente en una transacción comparable, se puede ver afectada la confiabilidad del método si existen diferencias sustanciales en el modo en que las empresas asociadas y las empresas independientes operan. Tales diferencias podrían ser las que afectan el nivel de costos tenidos en cuenta (por ejemplo por distintos niveles de mantenimiento de inventarios), que podrían muy bien producir un impacto en los beneficios de una empresa, y que podrían no afectar el precio al que ésta compra o vende sus productos o servicios en el mercado abierto. También se debe tener en cuenta el nivel de actividades realizadas por el revendedor; así, éste puede variar ampliamente desde simples servicios como agente de envío hasta el caso en que el revendedor asume el riesgo total de la propiedad, junto con la responsabilidad y los riesgos que forman parte de la publicidad, la comercialización, la distribución y garantía de las mercaderías, de financiación y otros servicios relacionados. Se deberá considerar, a fin de ajustar el margen calculado, si la empresa revendedora tiene el derecho exclusivo para revender las mercaderías. Este tipo de acuerdos puede alterar el margen, variando su magnitud del alcance geográfico del acuerdo y a la existencia y relativa competitividad de mercaderías de reemplazo.

La dificultad principal radica, obviamente, en calcular el margen del revendedor. Y ello especialmente por el hecho de que habitualmente no se aprecia con facilidad un valor añadido por la actuación de éste. En un principio, puede entenderse que dicho margen es el que obtiene el propio revendedor cuando compra y vende productos similares a empresas independientes.

Este método resulta de mayor aplicación práctica cuando la empresa revendedora desarrolla únicamente actividad comercial. El cálculo del margen se dificulta cuando el valor añadido por la empresa resulta de procesos de fabricación. Asimismo, aun desarrollando únicamente actividad como empresa comercial o de distribución, el problema se agrava igualmente cuando el revendedor desarrolla actividades de

publicidad, actividades de distribución complejas, posee la exclusividad para la venta de los productos en un determinado territorio, etcétera.

Con este método son necesarios menos ajustes que con el método del precio comparable de mercado, porque pequeñas diferencias en el producto tienen poco efecto sobre el margen de beneficios.

En general, tiene más importancia la función de la empresa que el tipo de producto vendido, salvo que se trate de bienes intangibles. También, este método funciona mejor cuando hay mayor número de factores similares que sean distintos del propio producto. Resulta más fácil de calcular el margen cuando el revendedor añade menos al valor del producto y, también, cuando transcurre menos tiempo desde la compra hasta la venta. Una de las circunstancias que deben considerarse con especial interés para cuantificar el margen es la existencia de exclusividad de la venta.

Requiere, por lo general, un menor número de ajustes que el método anterior, por la escasa significación de las diferencias en el producto probablemente carezcan de efectos en el margen bruto de utilidad, dado que en mercados económicos abiertos, la compensación por el desarrollo de funciones similares tiende a igualarse.

Asimismo, en general se indica que si se utiliza el margen de una compañía no vinculada, el método puede resultar afectado por diferencias en la forma en que las compañías comparadas desarrollan sus negocios, dado que distintas empresas pueden tomar diferentes decisiones de producción de bienes o servicios que impliquen diferentes costos, pero que no necesariamente afecten en forma sustancial al precio de venta en el mercado abierto.

El método también depende de la comparabilidad de las funciones realizadas por cada compañía. Ello es así, considerando los activos utilizados y riesgos asumidos, ya que en caso de existir diferencias entre las operaciones controladas, no controladas y partes que intervienen en ellas y esas diferencias pudieran causar efectos ostensibles en el margen de reventa, que deban practicarse ajustes, y que pueden afectar la relativa confiabilidad del análisis realizado en un caso particular.

El margen de reventa será más difícilmente determinable cuando quien actúe en rol de revendedor no efectúe incorporaciones que modifiquen de manera sustancial el valor del producto, cuando los productos adquiridos sean incorporados a otro grupo económico o cuando el revendedor contribuya de forma significativa a la creación o mantenimiento de intangibles relacionados con el producto que es propiedad de una compañía asociada.

Entre los aspectos que pueden ejercer influencia en este método se encuentran la distribución de bienes adquiridos a una compañía intermediaria y las diferencias derivadas de las prácticas contables aplicadas respecto de la transacción controlada o de la transacción no controlada.

EL METODO SEGÚN LA OCDE

Para la OCDE, el llamado método de precio de reventa, es más sencillo de aplicar cuanto menos valor añadido proceda del vendedor cuyo margen se deba fijar. En consecuencia, el análisis funcional y la aplicación del método es más problemática cuando antes de la reventa el revendedor lleva a cabo un proceso de elaboración o de ensamblaje o cuando el precio de reventa se ve afectado por los activos intangibles propiedad del propio revendedor. Asimismo, el método es más apropiado cuanto menos tiempo transcurre entre la compra y la reventa. Por otra parte, es obvio que en las puras operaciones comerciales, el margen del revendedor dependerá de las funciones realmente desempeñadas por éste así como de la existencia de exclusividades. Por ello, teniendo en cuenta en particular los intangibles aportados por el revendedor, puede ser necesario ajustar los márgenes de las operaciones comparables. En todo caso, el método es el más apropiado precisamente cuando la empresa vinculada actúa como distribuidor o comercializador de productos dentro del grupo, incorporando un valor añadido limitado.

EL METODO EN LA LEGISLACION DE OTROS PAISES

Según el Informe de la OCDE de 1979, este método debe aplicarse cuando una de las partes conexas realiza exclusiva o casi exclusivamente funciones de distribución. La mayoría de los países siguen estrictamente el Informe, aunque algunos realizan una aplicación flexible. Este es el caso de Alemania, en los Principios de 1983, que permite su aplicación a las transmisiones entre partes vinculadas que intervienen en distintas etapas

de la producción, lo cual es cada vez más habitual el proceso de integración de los procesos de producción y distribución en las empresas.

En México para este método se determina el precio de adquisición de un bien o servicio multiplicando el precio de reventa pactado con o entre partes independientes por la diferencia entre la unidad y el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes

La legislación brasileña para este método adopta la media aritmética de los precios de reventa para personas no vinculadas, menos los descuentos incondicionales, los impuestos basados en las ventas, las comisiones en corretaje usuales y el margen de ganancias del 20 % sobre el precio de venta.

Aunque el método en sí es aceptado uniformemente, existen discrepancias con la determinación del margen de beneficio de referencia que debe atribuirse a la parte vinculada que revende. En los EE UU se utiliza como referencia el porcentaje de utilidad bruta obtenida en transacciones comparables no controladas. En Corea y Japón, la referencia es la relación entre el beneficio total de las ventas y el precio total de venta en una transacción comparable. Al establecer la referencia, la mayoría de los países efectúan un análisis funcional y toman en cuenta varios factores, entre los que destaca el riesgo empresarial implicado. En Canadá se emplea una lista pormenorizada de funciones, que incluye: las responsabilidades por la ingeniería y la producción, la investigación continuada, la gestión y administración, la comercialización y los servicios al cliente.

En la legislación española, la Ley habla del precio de reventa de bienes y servicios establecido por el comprador de los mismos, disminuyendo en el margen que habitualmente obtiene el citado comprador en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes, considerando, en su caso, los costes en que hubiera incurrido el citado comprador para transformar los mencionados bienes y servicios.

EL METODO EN LA LEGISLACION ARGENTINA

El decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias define al método, como “**al precio que surja de multiplicar 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**”.

Se determinará el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate, fijado con o entre partes independientes en operaciones comparables por el resultado de disminuir de la unidad el porcentaje de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

A tal efecto, el porcentaje de utilidad bruta resultará de relacionar la utilidad bruta con las ventas netas.

$$\text{Precio de adquisición} = \text{Precio de reventa} * (1 - \text{Porcentaje utilidad bruta})$$

$$\text{Porcentaje utilidad bruta} = \frac{\text{Utilidad bruta}}{\text{Ventas netas}}$$

METODOS DE COSTO MÁS BENEFICIOS

CONCEPTO

Toma como base el costo asumido por la empresa proveedora de Los bienes transferidos o servicios prestados en una transacción en la cual transfiere bienes o servicios a un comprador vinculado económicamente. A dicho costo se agrega un apropiado margen sobre costos a fin de obtener una utilidad adecuada de acuerdo con las

funciones realizadas y las condiciones de mercado. Este valor puede ser considerado un precio de mercado abierto. Hay que considerar las diferencias en el nivel y en el tipo de coste de que se trate, en los costes directos e indirectos, en los gastos financieros asociados a las funciones realizadas, los riesgos asumidos, etcétera.

En cuanto al método del coste incrementado, ha de partirse de los costos en los que ha incurrido una empresa que entrega determinados bienes o presta ciertos servicios a otra empresa vinculada. Sobre tales costes se aplica un margen, para dar lugar a beneficios adecuados teniendo en cuenta las funciones desarrolladas por la entidad. Este método va a resultar especialmente adecuado para empresas que prestan servicios, incluidas actuaciones como agente o comisionista, o que elaboran productos semiterminados.

Este método toma como base el costo de la compañía asociada que vende bienes o servicios a otra compañía asociada, el cual se incrementa en un apropiado margen bruto sobre costo a fin de obtener el precio normal de mercado abierto de esa transacción. El margen bruto sobre costo puede determinarse.

APLICACIÓN DEL METODO

El porcentaje de incremento aplicable se determina tomando el obtenido por la misma empresa vendedora en una operación no controlada comparable o el ganado por una empresa independiente en una transacción de similares características.

Al establecerse la comparabilidad de las transacciones, debe tenerse en cuenta las circunstancias que pueden influir en la fijación de un margen adecuado en economías de escala, estructura de costos, etc. En cuanto a los costos que constituirán la base sobre la cual aplicar el margen adicional, pueden tomarse los costos históricos directos e indirectos de producción, además deben incluirse los gastos de administración y ventas,

Al igual que en el caso del método del precio de reventa, aquí se necesitan menos ajustes para explicar diferencias de producto que en el precio de mercado en transacciones no controladas, pudiendo ser conveniente darle importancia a otros factores de comparabilidad, algunos de los cuales pueden tener un efecto más

significativo sobre el margen de incremento sobre el costo que el que tienen sobre el precio. En la práctica deben ajustarse, las diferencias funcionales, estructura de capital y los gastos operativos de carácter administrativo, generales y de supervisión.

Se aplica generalmente en las empresas de servicios y aquellas industrias en las que existen transferencias de productos semielaborados que no tienen un mercado exterior de venta. También se puede utilizar en acuerdos de compra y suministro a largo plazo, y en casos de prestación de servicios.

Los principales inconvenientes de este método son:

a) La dificultad y los problemas del cálculo de costes; por la existencia de principios y prácticas de contabilidad analítica no universales, por las estructuras de costos inadecuadas y, por último, por la diversidad de criterios de imputación de los costes indirectos, en especial de los gastos generales.

b) La dificultad de estimación del margen de beneficio normal de la actividad. Ello se debe, a dos razones, en primer lugar a los datos del mercado independiente pueden no ser fiables, por las políticas agresivas de penetración en mercados, y en segundo lugar por la mayor o menor eficiencia en la administración de las empresas.

La experiencia internacional, confirma estas dificultades de aplicación apuntadas en el Informe de la OCDE. En particular se señalan las siguientes:

a) puede ser difícil cuantificar los costes por los diferentes sistemas de contabilidad aplicados,

b) hay escasa referencia a los beneficios reales realizados por la parte vinculada, y

c) podría ocurrir que, en ocasiones, el beneficio real sea mayor que el beneficio del mercado.

Sin embargo, con la excepción principal de Brasil, este método se utiliza con generalidad por los diversos países de la OCDE, de acuerdo con los criterios y el planteamiento señalado en el Informe de 1979.

Por lo demás, el método ha de superar en su aplicación dos dificultades. En primer lugar, es preciso establecer correctamente los costes de la empresa sobre los que aplicar el porcentaje que arroja el margen de utilidad. Por otra parte, el método tiene también su

problema de comparabilidad en la medida en la cual, en última instancia, es necesario determinar cuál es el margen que empresas independientes aplican sobre sus costes para hallar un margen que les dé la necesaria rentabilidad. Además, el análisis de la información disponible sobre empresas independientes exige depurar o ajustar aquella adecuadamente para evitar que el análisis consiguiente quede distorsionado por las ineficiencias que explican ciertas estructuras de costos en las empresas consideradas o por diferencias en las funciones desempeñadas.

Este método posiblemente sea considerado como el de mayor utilidad cuando se venden productos semielaborados entre compañías asociadas, o bien si estas han concluido acuerdos de facilidades mutuas o de largo término de compra y provisión, así como cuando las transacciones controladas tienen como objeto la prestación de servicios.

Se parte de considerar que una operación no controlada se estima comparable cuando no exhibe diferencias con la controlada, éstas no afectan al margen bruto sobre costo, así como también cuando el efecto de las diferencias presentadas pueda soslayarse a través de ajustes razonablemente confiables, agregando, al igual que en el caso del método de precio de reventa, por las razones apuntadas respecto del mismo es probable que el método de costo más margen bruto requiera menos ajustes que el de precio comparable no controlado.

En este caso, lo mismo que en el de otros métodos, resulta procedente acordar mayor peso a otros factores de comparabilidad que podrían tener efectos más significativos, tales como la naturaleza de las funciones ejercidas por las partes.

La aplicación del método presenta inconvenientes en la determinación de los costos, ya que debe establecerse el margen obtenido en un caso en particular, que puede encontrarse influido por otras circunstancias, como reducciones en precios de los bienes o servicios relevantes por razones de competencia, escala u otras que no permiten discernir entre el nivel de costos incurridos y el precio de mercado abierto.

Asimismo, se requiere la aplicación de un margen bruto sobre costo teniendo en cuenta estructuras de costos provenientes de situaciones comparables, dado que la existencia de hechos objetivos distintos que enmarcan la producción configura, a su vez,

costos no comparables sin ajustes, por ejemplo el caso de propia producción o producción tercerizada.

Es, además, menester dividir los egresos según sean gastos operativos y no operativos, vinculándolos a las funciones ejercidas y los riesgos asumidos por las compañías cuyas operaciones se comparan, ya que si reflejan diferencias funcionales tomando en cuenta esos factores, se requeriría un ajuste del margen bruto sobre costo.

Por otra parte, y si los gastos reflejan el desarrollo de una función extra, diferente de las comparables, debería determinarse una compensación adicional para las mismas, Pero, cuando las diferencias en los gastos se originan en la eficiencia o ineficiencia de las empresas, los ajustes del margen bruto no resultarían apropiados. En los casos descritos, se considera conveniente utilizar complementariamente otros métodos, a fin de comparar resultados.

También pueden realizarse ajustes de homogeneización derivados de los diferentes sistemas contables empleados, pero debe si tenerse en cuenta que el margen considerado es el resultante después de deducir costos directos e indirectos de producción.

Atento a que el método obtiene sus datos de los costos históricos, procede tener en cuenta el costo correspondiente a cada unidad producida, aun cuando ciertos costos, tales como los de materiales, mano de obra o transporte, pueden variar a lo largo de un período, por lo que sería adecuado considerar costos promedio, criterio que también puede adoptarse respecto de grupos de productos o de una particular línea de producción, así como respecto del costo de activos cuando se elaboran simultáneamente productos diferentes y el volumen de la actividad es fluctuante.

Asimismo, y en orden a estimar el margen de utilidad adecuado, pueden usarse los costos de reposición o costos variables o incrementales, existiendo los problemas de evaluación que se plantean cuando las operaciones representan ventas de producción marginal o cuando resulta menester atribuir ciertos costos a vendedores y compradores asociados.

EL METODO SEGÚN LA OCDE

El Informe de la OCDE indica que el método del costo más beneficio puede exagerar costes históricos, ignorar la demanda, no reflejar adecuadamente las condiciones competitivas y dar por supuesto un beneficio, mientras que en la vida real los beneficios no están siempre garantizados.

El Informe también indica que la mecánica de incrementar el coste en un margen de beneficio para establecer el precio de venta es una práctica comercial habitual en los contratos de ejecución de obra cuando los costes de producción son elevados y de difícil previsión, como es el caso de las obras a realizar a medio y largo plazo. Para la OCDE, normalmente, dicho porcentaje debe aplicarse sobre los costes directos e indirecto.

EL METODO EN LA LEGISLACION DE OTROS PAISES

En la legislación mexicana este método consiste en multiplicar el costo de los bienes o servicios por la suma del mismo más el porcentaje de utilidad bruta que hubiere pactado la parte relacionada con una parte independiente o lo que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables

En los Estados Unidos en este método se utiliza como referencia la utilidad, en el margen de utilidad bruta de las transacciones comparables no controladas; para la comparabilidad, deben existir semejanzas en las funciones y riesgos asumidos en las operaciones comparables, no se exige una estrecha semejanza física. Este método se emplea en casos de manufactura o fabricación de bienes tangibles.

En el caso de la legislación del Brasil para este método emplea el costo medio de producción del proveedor, sumados los impuestos y tasas de exportación y el margen del 20 % sobre el costo determinado.

La legislación española se refiere a este método, diciendo que es el precio de venta de bienes y servicios calculado mediante el incremento del valor de adquisición o coste de producción de los mismos en el margen que habitualmente obtiene el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades

independientes o en el margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

EL METODO EN LA LEGISLACION ARGENTINA

El decreto reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, define el método como **“al 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”**.

$$\text{Costo adicionado} = \text{Costo del bien} * (1 + \text{Porcentaje utilidad bruta})$$

$$\text{Porcentaje utilidad bruta} = \frac{\text{Utilidad bruta}}{\text{Costo de ventas}}$$

CAPITULO V

OTROS METODOS

ASPECTOS BASICOS

Como métodos alternativos, se recogen dos, método de división de ganancias y método del margen neto de la transacción. Previamente, ha de tenerse en cuenta, diferentes enfoques que se halla tras unos y otros métodos. Los métodos clásicos o tradicionales descansan en la comparación de operaciones para hallar directa o indirectamente el precio al cual esa transacción u operación se habría realizado entre partes independientes en condiciones de mercado. En cambio, estos otros métodos tratan de determinar el beneficio derivado de esa operación cómo debería repartirse o distribuirse esos beneficios entre las partes implicadas, teniendo en cuenta cómo se hubiera distribuido de haberse realizado la operación entre partes independientes La OCDE considera como métodos de aplicación preferente los clásicos o tradicionales, frente además a la práctica de EEUU que se ha manifestado siempre inclinada a aplicar métodos de distribución del resultado. En particular, el Informe rechaza la aplicación de métodos que directamente comparen beneficios asumiendo por lo tanto la necesaria presencia de éstos en las operaciones entre partes vinculadas.

METODO DE DIVISION DE GANANCIAS

CONCEPTO

El método de la división del beneficio o distribución del resultado consiste en asignar el beneficio derivado de una transacción, un grupo de transacciones o toda una actividad, entre las filiales conexas de una empresa multinacional a cada una de las partes vinculadas, según un grupo de factores que supongan la aportación de cada entidad al beneficio total. Estos factores, entre otros, son: cifra de activos fijos y de negocios, número de empleados, importe de gastos, etcétera, que se considera, que reflejan equitativamente la contribución individual de cada uno al beneficio acumulado. En determinadas ocasiones existen operaciones estrechamente interrelacionadas que no pueden ser evaluadas considerando bases separadas. Bajo estas condiciones, empresas independientes podrían decidir establecer un tipo de sociedad y acordar la división de los beneficios.

Este método puede considerarse, como una variante del método unitario, en la medida en que la fórmula para la distribución de beneficios no está predeterminada sino que se establece después de un análisis funcional de la empresa. En este análisis se consideran:

- a) los hechos y circunstancias concretas,
- b) las funciones que se desempeñan por cada una de las empresas,
- c) los riesgos y responsabilidades que afectan a cada una de ellas,
- d) los activos empleados.

El método del reparto del beneficio supone determinar el resultado que se obtiene globalmente de una operación económica y repartir ese resultado entre las dos entidades vinculadas que la realizan actuando sucesivamente de un modo u otro. De esta manera, se trata de repartir ese beneficio como hubiera sido repartido entre dos empresas independientes que hubieran alcanzado un acuerdo de asociación económica o de “joint venture” para afrontar esas operaciones.

Tomando como base el hecho que, en circunstancias similares, empresas no vinculadas pueden decidir adoptar una suerte de sociedad, acordando la forma en que repartirán los beneficios, el método de división de éstos, persigue la eliminación del efecto sobre los mismos, de la condición de transacción controlada. De tal manera, que se busca establecer la división de beneficios que las compañías independientes hubieran esperado

obtener al realizar esa operación u otras operaciones. Este método identifica, en principio, el beneficio a ser dividido por las compañías asociadas en las operaciones controladas, para luego distribuirlo entre esas empresas en función de una base económica válida que aproxime la división a la que hubieran esperado y acordado compañías no vinculadas.

APLICACIÓN DEL METODO

La fórmula para la distribución de los beneficios no está predeterminada, sino que se selecciona tras un análisis funcional completo de la empresa multinacional, tomando en cuenta los hechos y circunstancias específicos de cada operación, las funciones realizadas y los riesgos y responsabilidades incurridos por cada unidad empresarial.

Esta metodología admite dos variantes:

- 1) la división global de beneficios, en la cual se toma la utilidad total de ambas empresas y se la divide de acuerdo a la contribución que realiza cada una,
- 2) la división residual de los beneficios, en la cual se asigna primeramente una rentabilidad mínima a cada una de las entidades participantes y el remanente se asigna de acuerdo a las funciones desempeñadas por cada empresa.

Se aborda en función de beneficios o bien planificados o bien reales. Para ello se pueden utilizar multitud de técnicas, ellas pueden ser:

- a) cashflow descontado,
- b) beneficio en función del capital aplicado,
- c) análisis de la contribución relativa de la función de cada parte vinculada,
- d) análisis residual, partiendo de un beneficio básico por cada tipo de operación y calculando la pérdida o el beneficio residual siguiendo un estudio independiente según los in materiales aportados.

El contribuyente no tiene por qué conocer el resultado real de la operación en el momento de planificarla, resulta más fácil de aplicar cuanto más se aproximan los principios de actuación de las distintas partes de la empresa multinacional.

Una de las desventajas más sobresalientes de este método es que resulta difícil medir los costos e ingresos de todas las empresas asociadas que participan en las transacciones controladas, lo que demandaría que se declaren los libros y registros sobre bases consolidadas, y la realización de ajustes en las prácticas contables y el tipo de moneda.

Para dividir el beneficio, en primer lugar ha de establecerse el importe del beneficio global de la operación, para posteriormente repartir en función de los criterios económicos más significativos, estos criterios son las condiciones que hubieran sido convenidas entre partes independientes, en circunstancias similares a las del caso que se esté tratando. El beneficio se debe distribuir partiendo del beneficio conjunto derivado de la operación, para esto, han de ajustarse tanto los datos internos de las partes vinculadas, como los datos externos obtenidos del mercado libre, cuando las condiciones pactadas no sean las normales de mercado.

Resulta un método interesante, con serias ventajas, entre ellas se pueden destacar las siguientes:

- a) Tiene en consideración la división real de funciones y responsabilidades
- b) Permite valorar las dos partes de la operación vinculada, analizando cómo se hubieran comportado empresas independientes en la misma situación.
- c) No se basa en transacciones comparables, con lo que supera los problemas de los métodos básicos o tradicionales, por lo que puede utilizarse cuando se identifiquen transacciones entre empresas independientes, en este sentido podría calificar de autosuficiente y muestra flexibilidad para casos específicos.

Entre los inconvenientes que presenta se destacan los siguientes:

- a) En primer lugar la dificultad de aplicación, porque la determinación de fórmula de distribución del beneficio global resulta siempre arbitraria, las empresas independientes no emplean habitualmente una distribución de beneficios para fijar sus precios, con objeto de atenuar este problema, se simplifica mediante la determinación de un nivel adecuado de beneficios sólo para una de las partes vinculadas y se aplican a todas las demás empresas los beneficios restantes.

b) En segundo lugar, los gastos de explotación de las empresas vinculadas son comparables con los de mercado, además de la dificultad añadida de la homogeneización de la información contable.

c) Resulta difícil de aplicar, porque obliga a calcular rentas y costos correspondientes a cada operación, homogeneizar las cifras, ajustar las contabilidades.

d) Resulta difícil obtener datos de mercado útiles.

El beneficio combinado de las empresas puede ser el beneficio total obtenido en las operaciones o uno residual que las representara, el que no podría ser asignado a una de las partes, como el beneficio derivado de intangibles de alto valor.

Para ello, se deben tomar en cuenta los activos utilizados, así como los riesgos asumidos por cada una de ellas, los cuales deben ser valuados con la mayor profundidad posible, tomando en cuenta datos aprovechables del mercado abierto externo, valuación que incluye, por ejemplo, los porcentajes de división de beneficios o los retornos de independientes con funciones comparables.

Este método tiene, además, la ventaja de no estar directamente relacionado con operaciones comparables entre compañías no vinculadas, ya que está basado en la división de funciones entre las compañías asociadas, en tanto que los datos de empresas no vinculadas son importantes para valorar la contribución efectuada por cada una de las vinculadas, por lo que puede ser utilizado aun si no se identifican operaciones comparables en el mercado abierto.

Consecuentemente, se detrae del método una mayor flexibilidad para considerar hechos y circunstancias de las compañías asociadas que no se presentan en compañías independientes, aun cuando constituye un método compatible con el principio de precio normal de mercado abierto, al reflejar cómo actuarían empresas independientes en las mismas circunstancias. Por otra parte, y al evaluarse a las dos partes que intervienen en la transacción, existen menores posibilidades de que se asigne a una de ellas un beneficio improbable, lo cual es altamente relevante cuando se analizan las contribuciones de las partes respecto de una propiedad intangible empleada en las transacciones controladas,

Las posibles dificultades de aplicación del método están constituidas por las que se presentan para obtener información de la compañía asociada situada en el exterior y para medir los ingresos y costos combinados de todas las empresas asociadas que participan en las operaciones controladas, aspecto este último que puede requerir registraciones efectuadas en una base común y ajustes en las prácticas contables y en las monedas. Otros inconvenientes tienen lugar cuando el método se aplica a beneficios operativos y resulta menester reconocer los gastos operativos vinculados a las transacciones que se consideran y asignar costos entre esas operaciones y otras actividades que desarrollan las compañías, así como la circunstancia de que las compañías no vinculadas generalmente no utilizan este método para determinar sus precios, con una excepción posible constituida por las asociaciones transitorias de empresas.

Un aspecto trascendente del método es el configurado por el análisis residual, que divide la asignación de los beneficios combinados de las operaciones controladas en dos etapas.

En la primera, se asigna a cada compañía asociada participante un beneficio que responde a un retorno básico adecuado para el tipo de operaciones en las que se encuentran involucradas, normalmente determinado por una porción del retorno del mercado abierto obtenido por compañías no vinculadas que realizan un tipo similar de operaciones. Ese retorno, en general, no se tiene en cuenta para establecer el que puede generar un único activo de alto valor poseído por los participantes.

En la segunda etapa cualquier utilidad o pérdida residual que resulte después de la división de beneficios efectuada en la primera debe asignarse entre las partes con base en un análisis de los hechos y circunstancias que puedan indicar cómo se distribuye entre partes independientes, constituyendo indicadores útiles a ese efecto las contribuciones de las partes de propiedad intangible y sus posiciones comerciales relativas.

El método de división de beneficios parte de una transacción controlada particular, ya que esos beneficios pueden constituirse en un indicador relevante de que la transacción fue afectada por condiciones que difieren de las que hubieran concertado partes independientes en circunstancias comparables, por lo que en casos excepcionales en los que no resulta posible aplicar los métodos tradicionales, su adopción puede

proporcionar una aproximación al precio de transferencia consistente con el ya mencionado principio.

No obstante, los métodos de beneficios de operaciones no deben aplicarse automáticamente por el solo hecho de que existan dificultades en obtener datos, debiendo reconsiderarse al evaluar su confiabilidad los mismos factores que llevaron a concluir que los métodos tradicionales resultaban inaplicables, agregando que más bien la confiabilidad del método aplicado debe determinarse tomando en cuenta diversas circunstancias, tales como el propio principio del precio normal de mercado abierto, como su extensión a la confiabilidad de los ajustes efectuados y a los datos utilizados.

EL METODO SEGÚN LA OCDE

La OCDE señala en su Informe que este método puede aplicarse bien teniendo en cuenta la adecuada compensación de las funciones desarrolladas por cada una de las empresas implicadas o bien mediante lo que llama un análisis residual. En el primer caso, establecidas las funciones realizadas por cada empresa involucrada o sus respectivas aportaciones, éstas deben retribuirse adecuadamente, como hubieran hecho empresas independientes, distribuyendo el beneficio total esperado. En cuanto al análisis residual, teóricamente, permite atribuir primero a cada empresa un margen básico de retorno, para luego distribuir el margen residual o remanente.

EL METODO EN LA LEGISLACION ARGENTINA

La utilidad de operación obtenida por partes relacionadas se atribuirá en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, conforme a lo siguiente:

1. La utilidad de operación global se determinará mediante la suma de la utilidad de operación obtenida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación

2. La utilidad de operación global se asignará a cada una de las personas relacionadas considerando elementos tales como activos, costos y gastos de éstas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

Suma de la utilidad obtenida por c/u de las partes relacionadas = Utilidad de operación global
--

Luego esa utilidad global será asignada a cada una de las partes relacionadas considerando activos, costos y gastos de cada parte respecto de las operaciones
--

CONCLUSION

Resumiendo, en este método no se estudia la transacción realizada, sino que se analiza qué parte del beneficio, que se obtiene de una determinada operación, debe atribuirse a cada una de las partes que participan en esa operación. Por tanto, se parte del establecimiento del beneficio global y posteriormente se asigna a las entidades vinculadas, según los criterios preestablecidos. Estos criterios son los que se corresponden con un acuerdo alcanzado en condiciones de libre competencia entre empresas independientes y en las mismas circunstancias. Este método necesita un análisis funcional, de las funciones desarrolladas y de los activos utilizados, así como de los riesgos asumidos por cada entidad vinculada participante.

Finalmente, podemos afirmar que los métodos basados en beneficios sólo serán aceptables si son compatibles con el principio de precio normal de mercado abierto, compatibilidad que requiere que los beneficios originados por una operación controlada particular sean comparados con los que origina una transacción comparable realizada por partes no vinculadas, destacando que en ningún caso pueden ser utilizados para imponer mayor o menor carga a compañías cuyos beneficios se sitúan debajo o arriba del promedio cuando las diferencias observadas se originan en factores comerciales.

METODO DEL MARGEN NETO DE TRANSACCION

CONCEPTO

Este método consiste en determinar el beneficio de una operación vinculada a partir del beneficio o rendimiento neto que habría obtenido una empresa independiente si realizara esa misma operación. Para alcanzar dicho beneficio comparable se utilizan indicadores de beneficios, entre los que pueden citarse los siguientes:

- a) el beneficio de explotación en relación con las ventas,
- b) el rendimiento de los activos, y
- c) cualesquiera otros indicadores financieros que se manifiesten útiles.

El margen neto, en teoría, debería establecerse tomando como base el margen neto que obtiene el mismo contribuyente en transacciones no controladas comparables. Cuando esto no sea posible, puede servir como orientación el margen que una empresa independiente podría haber obtenido en transacciones comparables. Se necesita un análisis funcional de la empresa asociada y, en el último caso, de la empresa independiente para determinar si las transacciones son comparables.

Una dificultad importante que presenta el método, es que requiere información acerca de transacciones no controladas que pueden no estar disponibles al momento en que se realizan transacciones controladas.

APLICACIÓN DEL METODO

Para aplicar este método han de practicarse ajustes en los datos obtenidos, con objeto de que el análisis funcional se realice sobre magnitudes equivalentes respecto de la comparabilidad de las empresas que se estén estudiando. Tanto en las empresas vinculadas, como en las consideradas independientes, estos datos habrán de ajustarse para que efectivamente resulten independientes comparables.

Entre sus ventajas destaca que se apoya en información externa de rentabilidad. Estos son menos afectados por las diferencias que inciden en las transacciones. Recordemos que el método antes analizado del precio comparable en el mercado de plena competencia no utilizaba este tipo de datos «externos» del sector.

Respecto a sus inconvenientes, han de señalarse:

a) que en esta rentabilidad o beneficio externo influyen factores que no tienen trascendencia (o la tienen mucho menor) en el precio o en el margen bruto, y

b) que el contribuyente tiene serias dificultades prácticas para obtener datos de otras empresas independientes del sector, con los que pueda elaborar el análisis funcional que constituye el método, sin embargo, la Administración tributaria sí maneja muchos datos, y de gran calidad.

Asimismo, su mecanismo de funcionamiento es análogo al método del precio de coste incrementado y al del precio de reventa. Esto es así porque el concepto de comparabilidad de márgenes netos, no se separa mucho del de precio de reventa o del de coste incrementado, excepto por el hecho de que se refiere al margen neto y no al margen bruto. También se da la diferencia de que en el caso que nos ocupa además de los costos directos, que se consideran en los métodos del precio de reventa y del coste incrementado, hay que incluir los costes indirectos.

El margen neto debe establecerse según el obtenido por la misma empresa en operaciones comparables efectuadas por empresas independientes. En consecuencia, como en los métodos tradicionales, habrá que realizar un análisis funcional de las empresas vinculadas y de las no vinculadas, para establecer si son comparables y, en su caso, realizar los ajustes fiscales correspondientes al resultado declarado.

El fundamento para incorporar este método parece haber sido el de aumentar la seguridad frente a determinados abusos que habían sido detectados. Así, por ejemplo, no aceptar comparaciones que eran de carácter muy general.

Con respecto a sus ventajas, se señala como principal que los márgenes netos integran con más facilidad las diferencias en productos y en funciones entre las operaciones vinculadas y las independientes, de lo que lo hacen los precios de los productos y los márgenes brutos de las funciones.

El inconveniente más señalado coincide con el que se imputa al método del beneficio comparable. Este consiste en que determinados factores influyen en el margen neto, como por ejemplo nuevos competidores en el mercado, nuevos productos sustitutivos, cambios en la estructura de costes, diferencias en los costes de capital, etc.,

mientras que éstos no influyen significativamente en el precio o en el margen bruto. No obstante, este método puede acarrear ciertos problemas, dado que el margen neto puede ser afectado por determinados factores, aun cuando éstos no ejerzan influencia sobre el precio o el margen bruto, por lo que resulta necesario tener en cuenta qué aspectos concurren, a los fines de establecer un patrón de comparabilidad especial para el método.

Las cuestiones mencionadas en el párrafo precedente se refieren al desarrollo de funciones comparables en sectores o mercado abierto con diferente nivel de rentabilidad, al grado de similitud requerido por un gran número de datos cuando las operaciones no controladas comparables son realizadas por compañías no vinculadas, a las diferencias existentes en los gastos operativos de las empresas consideradas, a factores tales como la amenaza de nuevos competidores, posiciones competitivas, eficiencia administrativa o de gestión y estrategias individuales, riesgo de productos sustitutos, variaciones en la estructura de costos, distintos costos del capital y grado de experiencia comercial, factores que, a su vez, resultan influenciados por numerosos elementos y a las diferencias que pueden registrarse en el tratamiento dispensado a los gastos operativos y no operativos.

Otros inconvenientes puntualizados están relacionados con que el método sólo es aplicable a una de las compañías asociadas, por lo que pueden tomarse en cuenta muchos factores no relacionados con los precios de transferencia que afectan al margen neto y que lo tornan método confiable, así como con las dificultades que ofrece la determinación de los ajustes apropiados a efectuar, fundamentalmente cuando el contribuyente compra y vende a compañías asociadas.

METODO SEGÚN LA OCDE

En el Informe de la OCDE de 1979 se expresa este método, según el cual las autoridades fiscales pueden encontrar cierta utilidad en la comparación del rendimiento general de la empresa con el de otras empresas análogas en circunstancias iguales o parecidas. El primer Informe, de 1979, no consideraba la comparación de beneficios como un método en sí mismo, sino una forma de contrastar las valoraciones realizadas por otros métodos. Y ello por no respetar el principio de precios de libre competencia. Las autoridades fiscales estadounidenses sí disponen que sea un método sustantivo.

El Informe de 1979 consideraba que aunque este método podría valer para alguna empresa, con otras no podría usarse. La utilización de ratios como el del rendimiento normal del capital invertido no resulta operativo por la imprecisión del concepto, cuando se aplica a casos concretos que se pretenden comparar. En este sentido, dos empresas independientes no tienen por qué tener similares ratios de estas características.

En la mayoría de los países la comparación de beneficios se aplica únicamente como método para seleccionar las empresas que se han de evaluar. Así un beneficio inferior a la media del sector puede permitir a la autoridad fiscal seleccionar aquellas empresas que no están utilizando unos precios prudentes o adecuados. Este método se ha incluido en el artículo 111 de la Ordenanza de imposición sobre la renta de Israel, que se aplica cuando el negocio “no produce beneficios a la persona residente o éstos son inferiores a los beneficios ordinarios que pueden esperarse de ese negocio”, y también en el artículo 53 párrafo 2 del Decreto de imposición sobre la renta de 1976 de Nueva Zelanda y en la legislación de Hong Kong.

La OCDE considera que la utilización de un intervalo de resultados, en lugar de solamente un valor de mercado, atenúa las posibles inexactitudes provocadas por los factores antes indicados. Asimismo, aconseja utilizar la información más dable, y en ese sentido aconseja preferir los datos de aquella empresa que no tenga activos inmateriales valiosos o únicos, así como emplear información de las empresas de varios años y no de uno solo.

Finalmente, la OCDE define el método del margen neto como una combinación de los métodos tradicionales del margen de reventa y del coste incrementado. Asimismo, es considerado como un método de contraste o complementario de los anteriores. Mediante la adecuada comparación de los márgenes netos de otras empresas independientes que desarrollen similares funciones, se trata de hallar ese margen en neto que debería obtener una empresa en sus operaciones con otras empresas vinculadas.

EL METODO EN LA LEGISLACION ARGENTINA

En aquellas transacciones entre partes relacionadas, se determinará la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, sobre la base de factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Se entenderá que las operaciones o las empresas son comparables cuando no existan diferencias entre éstas que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos anteriormente, y, cuando existan dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables.

Es de destacar que se establece claramente un orden de prelación, dado por, primero, el art. 8^a, luego por el 14, y sólo para aquellos casos en los cuales, sea por el tipo de operaciones o por la particular organización de las empresas, no se pudiere determinar la ganancia neta sujeta al impuesto, se posibilitará la utilización de los resultados obtenidos por empresas independientes comparables en cuanto a actividades o características.

Se sigue así el formato de determinación la base lo más cierta que resulte dable y luego, sólo si no es posible recurrir a esas determinaciones ciertas de la ganancia, recurrir a los métodos y valores presuntivos de comparación.

CONCLUSION

El método puede ofrecer una solución práctica a problemas de precios de transferencia que de otra manera serían insolubles si se aplica prudentemente y efectuando ajustes apropiados, pero no debe ser utilizado a menos que el margen neto se establezca considerando operaciones comparables del mismo contribuyente en circunstancias comparables, o, cuando las operaciones comparables sean de una compañía independiente, las diferencias entre las empresas consideradas que afectan al margen neto lo sean adecuadamente.

CAPITULO VI

ACUERDOS PREVIOS DE VALORACION O ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS

CONCEPTO

Se trata en definitiva de: “**PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN VIRTUD DE LOS CUALES EL SUJETO PASIVO TRATA DE CONSEGUIR LA CONFORMIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOBRE LA POLÍTICA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA ESTABLECIDA POR EL GRUPO EMPRESARIAL Y SUS EFECTOS FISCALES**”.

ALGUNOS DATOS DEL PROBLEMA

Como ya hemos dicho anteriormente, los precios de transferencia constituyen una vieja obsesión de la Hacienda Pública, acentuada por la internacionalización de las empresas y la globalización de la economía. La convicción de que mediante la configuración de precios distintos de los que el mercado establecería, los contribuyentes difieren, eliminan o transfieren a otras jurisdicciones la tributación de operaciones o beneficios, esto ha llevado al legislador tributario a establecer complejos sistemas de normas tendentes a evitar, impedir, entorpecer o estorbar estos efectos, lo que dada la volatilidad de este tipo de operaciones y lo incierto de su calificación, da lugar a un amplio

campo de incertidumbre e inseguridad jurídica en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes. Nos referimos básicamente a:

- a) Operaciones de personas, establecimientos o entidades vinculadas.
- b) Operaciones con precios distintos a los de mercado.
- c) Operaciones internacionales.
- d) Operaciones susceptibles de producir deslocalización de beneficios.

El progresivo interés de la Administración Tributaria por estas operaciones, denominadas de precios de transferencia en la terminología fiscal internacional, junto a su mejor conocimiento de las prácticas utilizadas, facilitado por algunas circunstancias coyunturales, y la falta de criterios definitivos para hallar el precio de mercado correcto, son circunstancias que han incrementado los riesgos potenciales para las empresas que aplican políticas internas de precios de transferencia, generando incertidumbre en la política fiscal global de las multinacionales sobre sus responsabilidades fiscales en las diferentes jurisdicciones en que actúan, el riesgo de doble imposición o la imposición de sanciones o exigencia de intereses de demora y, en definitiva, sobre posibles problemas de largo plazo en sus relaciones con la Administración tributaria, situación que no es el gusto de este tipo de empresas.

En su intento de reducir el riesgo, las empresas han tratado de mejorar la implantación de sus políticas de precios de transferencia, documentando adecuadamente las mismas para probar a las autoridades fiscales que se adecuan al principio de precio normal de mercado abierto, mediante la descripción de las líneas básicas de la política, comparaciones, análisis funcional y financiero, acuerdos o contratos entre compañías y acumulación de evidencia de la aplicación efectiva de las decisiones tomadas. Sistemas de revisión regular de las políticas de precios de transferencia, para tener en cuenta la evolución de las empresas, la situación económica o la evolución de los datos financieros de las compañías, mejoran igualmente la capacidad de prueba ante la Administración. De aquí que a partir de los años 90, las legislaciones y la OCDE hayan acentuado el valor del soporte documental.

Pero ha sido el impulso por los países de la OCDE de los Acuerdos Previos de Valoración en el derecho positivo, la vía preferida tanto por la Administración como por los

contribuyentes para eliminar los riesgos fiscales que comporta la aplicación de una política de precios de transferencia en un grupo empresarial.

LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACION SEGÚN LA OCDE

En los Principios de la OCDE aprobados por su Consejo el 12 de julio de 1995 define un acuerdo previo como un acuerdo que, en relación con transacciones realizar en un futuro entre empresas vinculadas, predetermina un conjunto de criterios que son considerados aceptables y que tienen como finalidad la fijación de precios de transferencia para las transacciones objeto del acuerdo, con vigencia para un período de tiempo determinado y preestablecido.

Por tanto, en el acuerdo se fija por adelantado el concreto método de precios de transferencia que el contribuyente va a utilizar. Se diferencia de la consulta en que ésta resuelve materias establecidas legalmente, mientras que un acuerdo previo de valoración versa sobre el caso concreto de un contribuyente.

La OCDE reconoce que uno de los principales problemas radica en el grado de especificidad, en el sentido de si han de limitarse a la determinación del método de valoración a emplear para establecer el precio de transferencia o, al contrario, han de establecer resultados más concretos. La Organización reconoce que esta última alternativa es mucho más difícil de alcanzar, e incluso menos prudente, en la medida en que considera que para alcanzar resultados más concretos han de utilizarse previsiones, y ello no resulta prudente.

En el derecho comparado se distinguen dos tipos de propuestas previas de valoración:

- a) las unilaterales, en las que la Administración tributaria trata exclusivamente con el contribuyente, y
- b) las bilaterales o multilaterales, en las que la Administración tributaria trata con el contribuyente y con otra u otras Administraciones tributarias.

Esta última es la más extendida, y la preferida por la OCDE, por atacar el fenómeno de la doble imposición y garantizar mayor seguridad jurídica al contribuyente.

Así, el artículo 9.2 del Modelo de Convenio de la OCDE requiere que, para que proceda un ajuste correlativo, debe estar justificada la procedencia y la cuantía del ajuste inicial. Con ello se consigue la seguridad jurídica del contribuyente en cuanto grupo de empresas.

Las ventajas de suscribir un acuerdo previo se pueden compensar en ocasiones, tal es el caso de la suscripción de un acuerdo unilateral con un país fiscalmente agresivo, y que haga que el contribuyente pague excesivos impuestos en ese país. Mientras que el otro país, con el que se debió o se pudo negociar el acuerdo bilateral, y no se hizo, puede no aceptar dicho acuerdo, y además es lógico que no lo acepte. Asimismo, puede ocurrir que las propias filiales tengan problemas para facilitar información de otras filiales. Como conclusión, se puede considerar que tanto la OCDE y las empresas implicadas, consideran los acuerdos bilaterales como útiles, sin embargo, los acuerdos unilaterales son rechazados por las partes interesadas.

LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACION EN LA LEGISLACION ESPAÑOLA

El artículo 16 de la Ley de Impuesto de Sociedades, introdujo otra novedad destacable al dar carta de naturaleza por primera vez a los acuerdos previos sobre precios de transferencia, sí bien estos no fueron realmente posibles en España hasta que entró en vigencia el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en 1997. Estos acuerdos se conciben como propuesta de valoración de las operaciones a realizar, tales propuestas han de ser suscritas por todas las entidades vinculadas que van a realizar las operaciones. Inicialmente, las entidades han de presentar una documentación más reducida, dando a la Administración la oportunidad de trasladar una opinión preliminar sobre la viabilidad de la propuesta, aunque el Reglamento hable simplemente de que la Administración puede examinar esa documentación e informar a los sujetos pasivos de los elementos esenciales del procedimiento y de sus efectos. Tras esta primera fase, las entidades han de completar la documentación aportada. Curiosamente, el ordenamiento español sólo recoge la documentación a presentar en relación con las políticas de precios de transferencia a la hora de regular los acuerdos previos y no como una obligación general de los contribuyentes. No obstante, las empresas pueden tomar esta información

exigida para la tramitación de un acuerdo previo sobre precios de transferencia, a fin de situarse en una posición razonable frente a cualquier solicitud de información posterior de la Inspección de los Tributos.

Esta documentación, consiste en lo siguiente:

a) Descripción desde un punto de vista técnico, jurídico, económico y financiero, de las operaciones a las que se refiere la propuesta.

b) Descripción del método de valoración que se proponga, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas para su aplicación.

e) Justificación del método de valoración que se proponga.

d) Valor o intervalo de valores que se derivan de la aplicación del método de valoración.

e) Identificación de las empresas que operan en los mismos mercados y de los precios que las mismas aplican en operaciones comparables o similares a las que son objeto de la propuesta, realizadas entre partes independientes, si dichos precios, debieran ser racionalmente conocidos por el sujeto pasivo.

f) Distribución entre las partes intervinientes del resultado de la operación que se deriva de la aplicación del método de valoración propuesto, lo que constituye una curiosa llamada al que en teoría es el último método previsto, sólo como último recurso.

g) Existencia de propuestas de valoración estimadas o en curso de tramitación ante Administraciones Tributarias de otros Estados.

h) Identificación de otras operaciones realizadas entre las entidades vinculadas a las que no afectará la propuesta de valoración.

El Reglamento del Impuesto de Sociedades prevé que estos acuerdos previos pueden ser tanto unilaterales como bilaterales, siendo en teoría posibles estos últimos incluso en el caso de países sin Convenio de Doble Imposición.

VENTAJAS E INCONVENIENTES

Como ventajas de los acuerdos previos cabe citar:

a) Seguridad jurídica para el contribuyente,

b) Minimización de conflictos para la Administración, y

c) Eliminación de la doble imposición, si son bilaterales o multilaterales.

Como inconvenientes:

- a) Necesidad de una información detallada.
- b) Coste del procedimiento.
- c) Incertidumbre sobre el resultado, ya que no hay que alcanzar necesariamente el acuerdo.
- d) En consecuencia, debilidad de la posición del sujeto pasivo, si no se alcanza el acuerdo y reaparición potenciada de los riesgos de la política de precios de transferencia.
- e) Necesidad de acuerdos internacionales. Los acuerdos pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales, pero “no hay que olvidar que existe un consenso generalizado, respaldado por la OCDE, sobre la importancia fundamental de que los acuerdos previos de valoración negociados en cada país tengan un carácter bilateral o multilateral, para evitar los efectos perversos de la doble imposición, entre otros, que los acuerdos unilaterales pueden ocasionar.
- e) No son definitivos, sino que deben adaptarse al cambio de circunstancias.
- f) Complejidad, en definitiva.

A pesar de sus inconvenientes, los Acuerdos Previos han proliferado en las legislaciones de los países de la OCDE en los 90 y su número ha crecido significativamente por los efectos beneficiosos que tienen en la seguridad jurídica de los contribuyentes.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

1- CHECA GONZALEZ, Clemente y otros: “ COMENTARIOS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. REGIMEN GENERAL. , Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A Madrid 2000.

2- CORDON EZQUERRO, Teodoro y otros: “ MANUAL DE FISCALIDAD INTERNACIONAL” Instituto de Estudios Fiscales 2001.

3- FUSTER GOMEZ, Mercedes: “ LA DOBLE IMPOSICION INTERNACIONAL EN LAS INVERSIONES DIRECTAS EN EL EXTERIOR DE EMPRESAS ESPAÑOLAS” MARCIAL PONS, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A 2001.

4- HERRERO MALLOL, Carlos: “PRECIOS DE TRANSFERENCIA INTERNACIONALES Estudio tributario y microeconómico” Ed. ARANZADI, S.A. 1999.

5- MECIKOVSKY, Jaime L.: “PRECIOS DE TRANSFERENCIA” Ed. MACCHI Marzo de 2000.

6- NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD 1997. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C. Junio 1997

7- OFICINA INTERNACIONAL DE DOCUMENTACION FISCAL – IBFD – Países Bajos: “ LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL INICIO DEL SIGLO XXI”. Boletín A.F.I.P. Nª 31, 1 de Febrero de 2000, Página Nª 191.

8- ROSEMBUJ, Tulio: “ EL FRAUDE DE LEY, LA SIMULACION Y EL ABUSO DE LAS FORMAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO” Segunda Edición MARCIAL PONS, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A Madrid 1999.

9- ROSEMBUJ, Tulio: “ LA TRANSACCION TRIBUTARIA” Ed. ATELIER 2000.

10-ROSEMBUJ, Tulio: “FISCALIDAD INTERNACIONAL” Instituto de Fiscalidad Internacional MARCIAL PONS, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 1998.

11-TOVILLAS MORAN, José María: “ESTUDIO DEL MODELO DE CONVENIO SOBRE RENTA Y PATRIMONIO DE LA OCDE DE 1992” MARCIAL PONS, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A Madrid 1996.

12-WOLFSOHN, Ariel E. “PRECIOS DE TRANSFERENCIA” ERREPAR S.A. Agosto de 2000