

Josep Mir Castro

ELS PREUS DE TRANSFERÈNCIA

TREBALL DE FI DE GRAU

dirigit pel Dr. Àngel Urquizu Cavallé

Grau de Dret



UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI

**Tarragona
2016**

· **Resum**

Aquest treball té el propòsit de demostrar la importància dels preus de transferència i l'ús fraudulent que en fan els grups empresarials per focalitzar beneficis i pagar menys impostos. L'Administració Tributària té les eines per evitar aquesta problemàtica fiscal.

· **Resumen**

Este trabajo tiene como propósito demostrar la importancia de los precios de transferencia y su uso fraudulento por parte de los grupos empresariales para focalizar beneficios y pagar menos impuestos. La Administración Tributaria tiene las herramientas para evitar esta problemática fiscal.

· **Abstract**

This research has the purpose of showing the importance of transfer pricing and their illegal use from big corporates in order to decide where they want to pay taxes. Our Tax Administration has the tools to prevent us from this abuse and manipulations.

· **Paraules clau / Keywords**

Preus de transferència – Operacions vinculades – Impostos – Grups societaris

Precios de transferencia – Operaciones vinculadas – Impuestos – Grupos societarios

Transfer Pricing – Related Transactions – Taxes – Big corporations

Índex:

Sigles / Abreviatures.....	7
1. Introducció.....	9
2. Els preus de transferència en el marc de les operacions vinculades.....	11
2.1 <i>La figura de les multinacionals.....</i>	<i>11</i>
2.2 <i>Els preus de transferència.....</i>	<i>12</i>
3. El principi de lliure competència (Arm's lenght)	17
3.1 <i>Concepte.....</i>	<i>17</i>
3.2 <i>Antecedents històrics del principi de lliure competència.....</i>	<i>17</i>
3.2.1 <i>Primera etapa: La Societat de Nacions i l'Informe Carroll</i>	<i>17</i>
3.2.3. <i>Segona etapa: la OCDE.</i>	<i>20</i>
3.3. <i>Alternativa al principi de plena competència.....</i>	<i>23</i>
3.4 <i>El principi de lliure competència adaptat a la legislació espanyola.....</i>	<i>24</i>
4.Regulació i modificacions de la legislació dels preus de transferència	27
4.1 <i>La regulació dels preus de transferència a Espanya.....</i>	<i>27</i>
4.1.1 <i>El punt de partida de les noves regulacions.....</i>	<i>28</i>
4.1.2 <i>La regulació vigent: la nova LIS.....</i>	<i>29</i>
4.2 <i>El projecte BEPS.....</i>	<i>31</i>
4.2.1 <i>La influència de BEPS a la regulació de les operacions vinculades a Espanya.....</i>	<i>32</i>
4.2.2 <i>Una crítica al projecte BEPS.....</i>	<i>33</i>
5. La vinculació fiscal. Àmbit subjectiu de les operacions vinculades.....	37
5.1 <i>La subjecció fiscal.....</i>	<i>37</i>
5.2. <i>Anàlisi de les diferents relacions</i>	<i>39</i>
5.2.1 <i>Una entitat i els seus socis o partícpis.....</i>	<i>39</i>
5.2.2 <i>Una entitat i els seus consellers o administradors.....</i>	<i>40</i>
5.2.3 <i>Una entitat i els cònjuges o persones unides per relació de parentesc amb els socis o partícpis, consellers o administradors.</i>	<i>40</i>
5.2.4 <i>Dues entitats que pertanyin al mateix grup</i>	<i>41</i>
5.2.5 <i>Els supòsits e) i f) de l'article 18.2.....</i>	<i>41</i>
5.2.6 <i>Participació indirecta del 25% entre entitats: supòsits g) i h) de l'article 18.2</i>	<i>42</i>
5.2.7 <i>Una entitat resident en territori espanyol i els seus establiments permanents a l'estranger.....</i>	<i>43</i>
5.3 <i>La regulació espanyola des del punt de vista internacional.....</i>	<i>44</i>

6. Els mètodes de valoració	45
6.1 L'article 18.4 de la LIS	45
6.2 Els mètodes tradicionals per determinar els preus de transferència.....	47
6.2.1 El mètode de preu lliure comparable	47
6.2.2 Mètode de Cost Incrementat.....	49
6.2.3 El mètode de preu de revenda	50
6.3 Els mètodes de benefici	52
6.3.1 Mètode de la distribució del resultat.....	52
6.3.2 Mètode del marge net operacional.....	53
6.4 La valoració dels béns intangibles.....	54
7. Els ajustaments primari i secundari.....	59
7.1 Els ajustaments.....	59
7.1.1 L'Ajustament primari	59
7.1.2 L'Ajustament bilateral o correlatiu	60
7.1.3 l'Ajustament secundari	61
8. Els acords previs de valoració.....	65
8.1 Una visió dels acords previs de valoració.	65
8.2 El procediment per l'adopció dels acords	66
8.3 Acords unilaterals i multilaterals	67
9. Part pràctica	69
10. Conclusions	78
Recursos bibliogràfics:.....	82

Sigles / Abreviatures

- APA: Acord previ de valoració
 - BEPS: Projecte per prevenir l'erosió fiscal de les bases imposables
 - CAF: Comitè Assumptes Fiscals
 - CDI: Conveni de Doble Imposició
 - CUP: Mètode de preus comparables
 - DGT: Direcció general de tributs
 - FACTA: Llei sobre el compliment tributari de comptes a l'estranger
 - IS: Impost de societats
 - LIS: Llei de l'impost de societats
 - MCDI Model de conveni de doble imposició
 - OCDE: Organització per la cooperació i el desenvolupament econòmic
 - OIT: Organització internacional del treball
 - ONU: Organització de les Nacions Unides
 - PIB: Producte interior brut
 - PIMES: Petita i mitjana empresa
 - RIS: Reglament de l'impost de societats
 - TEAC: Tribunal econòmic administratiu central
 - TJN: Xarxa de justícia tributària
 - TRLIS: Text refós de la llei de l'impost de societats
 - UNCTAD: Conferència de les nacions unides sobre comerç i desenvolupament
-
- cfr. Confronteu
 - coord. Coordinador.
 - ed. Edició
 - etc. Etcètera
 - ibid. Ibidem. En el mateix lloc.
 - núm. Número
 - op. cit. Obra ja citada del mateix autor
 - trad. Traducció
 - vol. Volum

1. Introducció

El món i el sistema econòmic està en constant evolució. Actualment, immersos en una tendència capitalista sense fronteres, les grans empreses sols tenen un objectiu clar: obtenir els màxims beneficis. El problema apareix quan, per obtenir-los, un està disposat a fer qualsevol cosa i la finalitat justifica tots les mètodes. Uns decideixen directament jugar al marge de la llei i creen estructures fiscals evasives. D'altres, busquen buits legals i realitzen pràctiques poc ètiques.

Un dels molts instruments que utilitzen les societats en els darrers anys són els preus de transferència, realitzant operacions vinculades entre entitats dels mateixos grups i provocant trasllats de beneficis allà on hi ha càrregues impositives relativament baixes. Aquesta focalització de beneficis provoca greus pèrdues a les jurisdiccions fiscals on aquests realment haurien de tributar i fa necessari establir unes mesures per evitar aquesta hemorràgia fiscal. Els preus de transferència, per tant, són una de les majors preocupacions dels Estats i, possiblement, la qüestió tributària més important del món.

Amb aquest treball veurem quin és l'escenari actual a nivell mundial, observarem els textos legals elaborats per frenar l'abús dels preus de transferència, en especial la regulació que se'n fa a Espanya. Intentarem detectar les llacunes i les vies utilitzades per les multinacionals. Es tracta, en definitiva, de donar una visió real de la problemàtica i que siguem tots conscients de que vivim mig enganyats de l'existència d'aquestes pràctiques.

Per fer-ho, començarem el nostre estudi des d'una vessant conceptual, passant per principi de lliure competència, que és el fonament a partir del qual es desenvolupen les regulacions sobre preus de transferència a escala global. Després ens centrarem en veure com apareix la problemàtica dels preus de transferència i la seva consciència en paral·lel amb les primeres regulacions, analitzant l'adaptació del nostre ordenament a les directrius i recomanacions de la OCDE. Finalment, simularem una cas pràctic d'un grup multinacional amb presència a diferents països i farem un estudi específic i concret de les diferents operacions del grup a partir de la teoria que haurem explicat anteriorment.

Vull agrair la realització d'aquest treball al meu tutor, el Dr. Àngel Urquizu pel seu seguiment i ajuda, i per proposar-me aquest tema d'estudi que m'ha permès tenir consciència sobre aquest greu problema amb cada paraula que escrivia. Gràcies als meus pares per la paciència i els seus punts de vista tant importants i necessaris. A l'Ignasi i la Carlota, pel suport, i a les meves àvies, que són unes guerrerres. Gràcies als meus avis i a la Susana per guiar-me des de dalt. I gràcies a tu, Maria, simplement per tot.

2. Els preus de transferència en el marc de les operacions vinculades

2.1 La figura de les multinacionals

Vivim en un món canviant. El sector empresarial i societari, immers en una corrent que deriva cap a la internacionalització experimentada dels negocis, ha desembocat en un desenvolupament i extensió de grups de societats que duen a terme un gran nombre d'operacions en conjunt des de diferents jurisdiccions fiscals. Aquesta presència en diferents països és la causant del principal mal de cap de les autoritats tributàries, sobretot en relació amb aconseguir que les societats o filials tributin en les seves jurisdiccions fiscals, és a dir, allà on obtenen realment i de forma efectiva els beneficis corresponents.

Les multinacionals tenen una posició clau per entendre aquesta problemàtica i per aquest motiu és necessari que en destaquem algunes xifres: Un informe de 1993 sobre empreses multinacionals de la Conferència de les Nacions Unides sobre el Comerç i el Desenvolupament (UNCTAD) ens deia que hi havia prop de 37.000 multinacionals i 170.000 sucursals a tot el món que van moure més de 4,6 bilions d'euros. Per a que entenguem l'evolució i el creixement exponencial d'aquestes grans estructures empresarial, l'any 2015 l'Organització Internacional del Treball (OIT) va publicar un estudi¹ on indicava que ja hi havia més de 50.000 multinacionals, amb prop de 450.000 filials, que donaven feina a més de 200 milions de treballadors. A més, aquest estudi ens deia que les multinacionals controlaven més de dues terceres parts del comerç mundial de béns i serveis i cada cop és més comú veure que n'hi ha algunes que tenen uns volums i xifres de negoci superiors als Productes Interiors Bruts (PIB) d'alguns països.

És veritat que el fenomen de la globalització ha provocat que moltes societats i les seves parts vinculades busquin noves estratègies i creïn arquitectures fiscals, com ara col·locar filials o sucursals en països amb grans avantatges fiscals, amb situacions politicoeconòmiques estables, etc. Ara bé, el principal problema apareix en el moment que la finalitat d'aquestes estratègies té la finalitat de reduir de forma accentuada la

¹ INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World of Work*. Report. International Institute for Labour Studies. Ginebra. 2011. Pág. 116.

càrrega fiscal per pagar menys impostos. Aquest fet es materialitza en el joc que fan les societats a través d'operacions entre matrius i filials de dins del mateix grup, ja que realitzen compravendes de béns, productes o es fan prestacions de serveis de forma que aconseguen que els beneficis acabin tributant a països amb càrregues impositives baixes. Per contrapartida, localitzen les despeses a les jurisdiccions fiscals amb les càrregues més elevades.

Els protagonistes de que es produeixen les situacions descrites anteriorment són els preus de transferència. Aquests els trobem en les operacions vinculades que realitzen les societats que es troben sota la direcció d'una mateixa societat matriu. La poca repercussió mediàtica de l'ús fraudulent dels preus de transferència fa que siguin grans desconeguts per la gran majoria dels ciutadans.

2.2 Els preus de transferència

La situació és clara: les multinacionals duen a terme un gran nombre d'operacions entre parts que formen part dels mateixos grups i els preus que pacten en aquestes operacions – els preus de transferència – no responen, molts cops, a les regles dels mercats de l'oferta i la demanda. Aquesta manipulació a consciència d'aquests preus de transferència es fa amb la única finalitat de provocar moviments i focalitzar beneficis allà on més els interessa.

El que es tracta d'aconseguir, per evitar aquests casos, és que aquestes operacions entre parts vinculades – societats sota la direcció d'una mateixa matriu – es duguin a terme de la mateixa forma que les realitzarien dues parts totalment independents, en consonància amb les forces dels mercats.

Els principals perjudicats per l'ús fraudulent dels preus de transferència són la gran majoria de països occidentals i en vies de desenvolupament, que veuen com cada cop més les multinacionals i grans empreses busquen noves fórmules i estratègies per pagar menys impostos a les seves arques. Això ha provocat l'entrada de la figura de la Organització per la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic (OCDE) per establir unes bases i uns criteris de conducta per tal de reconduir la situació i marcar certs límits.

Les xifres sobre la manipulació d'aquests preus són clares i fan veure la magnitud del problema: l'organització Christian Aid² va calcular, l'any 2008, que els països en vies de desenvolupament estaven perdent anualment 160.000 milions de dòlars en concepte de l'Impost de Societats (IS en endavant) degut a la manipulació que es feia dels preus de transferència³.

Els conceptes de preus de transferència i les operacions vinculades produeixen certs matisos que cal fer en l'àmbit terminològic d'aquest treball. En principi és indiferent l'ús d'un terme o l'altre, tot i que és comú trobar el terme “preu de transferència” en l'àmbit internacional, mentre el nostre ordenament ha adoptat la terminologia d'operació vinculada. Ara bé, hi ha certs autors que defensen que són dos conceptes diferents. En aquesta postura trobem a l'autora ESTEVE PARDO, que diu “[...] no pot identificar-se sense més la realització d'una operació entre parts vinculades amb l'ús dels preus de transferència [...]”⁴. És a dir, defensa la posició de que els preus de transferència són la manera més corrent, però no la única, de dur a terme operacions vinculades. En altres paraules, les operacions vinculades serien un concepte ampli tot i que ja veurem que el legislador espanyol no fa aquesta distinció i sols fa referència al concepte d'operacions vinculades.⁵

Centrant-nos en buscar una definició precisa i concreta del nostre objecte d'estudi, els preus de transferència, ens topem amb un greu inconvenient; no es troben definits de forma expressa en un únic cos legal i això provoca que en puguem trobar diferents definicions. Alguns sectors de la doctrina els ha definit com: “aquells preus fixats en les transaccions nacionals i internacionals entre persones o entitats vinculades fiscalment”⁶. Altrament dit, és el preu que pacten dues empreses o societats sota la

² És una organització britànica que centra la seva causa en combatre la pobresa i impulsar un desenvolupament sostenible

³ UNCTAD. *Informe sobre el comercio y el desarrollo. Panorama General*. Ginebra. 2014. Pàg. 27 a 29.

⁴ ESTEVE PARDO, M.L: *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*. 1ª Ed. Madrid. Tirant Lo Blanch, 1996, Pàg. 13. Trad. Pròpia.

⁵ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*. 1ª Ed. España. Ministerio de Hacienda. 2011. Pàg. 25.

⁶ HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, O. i JUSTO ALONSO, A. *Precios de transferencia*. [En línia]. Vol.15. Cuadernos de Formación. IEF. 2012 [Data de consulta: 10-03-16] [Accés gratuït]. Pàg. 51-53 http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_8.pdf

mateixa direcció o que pertanyen a un mateix grup empresarial. La mateixa OCDE, l'any 1977, els va definir com: “aquells preus que haurien acordat parts no connexes implicades en transaccions iguals o anàlogues iguals en un mercat obert”⁷.

Una altra definició molt interessant és la que ens va oferir el Tribunal Suprem en una sentència del 19 de gener de 1996, on la nostra jurisprudència els va anomenar com

[...] Aquells preus que utilitzen i pacten entre sí, societats sotmeses al mateix poder de decisió, circumstància que permet a través de la fixació de preus convinguts entre elles, transferir beneficis o pèrdues d'unes a altres, situades la majoria de cops en països diferents. Les legislacions fiscals intenten evitar aquestes transferències de beneficis que, de pas sigui dit, pot tenir diversos motius o finalitats, inclús no fiscals, a través d'ajustaments fiscals extra comptables, resultat d'aplicar a tal efecte preus de lliure mercat entre societats independents.⁸

Finalment, és rellevant posar de manifest el pronunciament del Tribunal Econòmic – Administratiu Central (TEAC) sobre dos definicions dels preus de transferència, entenent que ens trobem davant d'ells:

“ [...] Quan en una relació existent entre dos entitats vinculades es fixa un preu diferent, superior o inferior, a aquell que s'acordaria entre dues entitats independents”⁹ o “ [...] quan s'acorda, amb la finalitat de traslladar beneficis o pèrdues d'una societat a una altra vinculada, dins o fora d'una certa sobirania fiscal, amb el requisit fonamental de que tal preu difereixi del que haurien fixat dues parts independents del mercat ”¹⁰.

⁷ FOSCALE CREMADES, M.V. *Precios de Transferencia*. [En línia] Trabajo de investigación, Universidad Nacional de Mendoza, 2013. [Data de consulta: 18-03-16] [Accés gratuït] Pàg. 3. Trad. Pròpia. http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/5224/foscalepreciosdetransferencial.pdf

⁸ Espanya. Tribunal Supremo, Sala Contencioso – Administrativo, sección 2ª. [versió electrònica – base de dades Aranzadi]. Sentència 1701/1996, de 19 de gener de 1996. [Data de consulta: 30-03-16]. Trad. Pròpia.

⁹ Espanya. Tribunal Econòmic-Administratiu Central. [versió electrònica – base de dades – Aranzadi]. Sentència 272/1999, de 29 de gener de 1999. [Data de consulta: el 31-03-16]. Trad. Pròpia.

¹⁰ Espanya. Tribunal Econòmic-Administratiu Central. [versió electrònica – base de dades – Aranzadi]. Resolució de 14 de juny de 1989. [Data de consulta: 31-03-16] Trad. Pròpia.

Un fet que cal deixar clar és que no hem d'associar de forma directe els preus de transferència amb una voluntat clara i manifesta de caràcter evasiu i de pagar menys impostos. Com bé afirma l'autor GOTA LOSADA,¹¹

Hem d'abandonar la idea, verdaderament tòpica, de que els preus de transferència són sempre fraudulents i que, per tant, les normes fiscals que pretenen corregir els seus errors són de naturalesa sancionadora. Normalment, els preus de transferència obeeixen a una multitud de causes, emmarcades sobretot en les empreses multinacionals, en una estratègia mundial per assolir la màxima eficàcia i una adaptació plena al mitjà en que es desenvolupen.

Ara bé, la regulació actual dels preus de transferència, que deriva en gran part i com ja explicarem posteriorment dels informes publicats per la OCDE, deixa clar que es busca controlar aquests preus emmarcats en un sentit de connotació negativa. Tal i com es desprèn de l'estudi de l'autor DE LA VILLA GIL¹² sobre els informes esmentats anteriorment, “el concepte de preus de transferència evoca a una idea de manipulació sistemàtica dels preus amb la finalitat de reduir de forma artificial els beneficis, de provocar pèrdues o evitar el pagament d'impostos”.

Per entendre realment el funcionament de les tècniques evasives cal veure, des d'una perspectiva global, quines tècniques i estratègies duen a terme avui en dia les multinacionals per pagar menys impostos. Dins el ventall d'operacions, en principi legals però poc ètiques, hi trobem:

1. Tècniques d'extracció de beneficis: aplicat sota preus sense control i contractes expressos i per escrit, com ara arrendaments financers
2. Tècniques de distribució de beneficis: sobretot distribució d'actius, canvis de residència fiscal o liquidació de filials o sucursals

¹¹GOTA LOSADA, A. *Tratado del impuesto de sociedades*. 1a edició. Madrid. Publicaciones del Banco Exterior de España, 1989. Pàg. 25. Trad. Pròpia.

¹²DE LA VILLA GIL, J.M. *Precios de transferencia y empresas multinacionales*, 1ª edició. Madrid. Instituto de Planificación Contable. 1986. Pàg. 7. Trad. Pròpia.

3. Tècniques d'exploració dels Convenis de Doble Imposició (CDI) a través de l'ús de les clàusules generals o particulars que permeten deduccions d'impostos no pagats
4. Tècniques de desviament de beneficis. En aquestes últimes és on es fa ús dels preus de transferència.¹³

Les Administracions Tributàries han de centrar els seus esforços en intentar que es pagui el màxim possible per les operacions i els beneficis que es duen a terme en les seves jurisdiccions, ja siguin de manera directa o indirecta. Cada país ha d'establir uns mecanismes que correguin els preus que han establert, adulterat i manipulat les societats o filials per la part que els pertoca. Però degut a que molts cops cal la intervenció de diferents subjectes per controlar els preus de transferència entre dues societats o grups a nivell internacional - tenim dos Administracions Tributàries de països diferents afectades -, ens podem trobar que el càlcul dels valors de mercat i de la cerca de mecanismes per evitar manipulacions dels preus de transferència es faci de forma diferent en els diferents països afectats.

Per concloure aquest capítol considero importat citar el pronunciament que duu a terme l'OCDE en un informe que va emetre el 1995 sobre els preus de transferència:

[...] El factor específic de les transaccions entre empreses que pertanyen al mateix grup multinacional radica en que, degut al procés d'integració econòmica entre elles, no existeixen els conflictes d'interessos comercials com els que sorgirien en operacions entre empreses totalment independents. Obeeixen a un interès comú: la maximització del benefici de l'empresa multinacional globalment considerada. Les operacions vinculades no sempre responen al joc de forces de l'oferta i la demanda, no sempre es realitzen en condicions normals de mercat.¹⁴

¹³ RUBIO GUERRERO, J.J. *Una revisión de la experiencia internacional sobre la aplicación de los precios de transferencia y sus implicaciones para España*. [En línia]. Universidad Complutense de Madrid, 1998. [Data de consulta: 31-03-16] [Accés gratuït]. Pàg. 7-9. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Revision_Guerrero.pdf

¹⁴ OCDE. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Part I: Principles and Methods, Discussion Draft*. París. OECD Publications, 1995. Pàg. 4. Trad. pròpia.

3. El principi de lliure competència (Arm's lenght)

3.1 Concepte

El principi de lliure competència ¹⁵ (*Arm's Lenght* en anglès) és clau i necessari per comprendre els preus de transferència i la seva aplicació pràctica. Actualment és el principi a partir del qual s'articula la majoria de la legislació internacional – dirigida per la OCDE – en matèria d'operacions vinculades i que, com veurem, és present i s'aplica a Espanya.

Aquest principi es fonamenta en suposar que cada societat que forma part del grup empresarial és independent l'una de l'altre, fet que suposa que cadascuna intentarà cercar aquells productes que cobreixi les seves necessitats a un preu competitiu o vendre a un preu ajustat i correlatiu a l'esforç i risc realitzat. En altres paraules, aquest principi radica en presumir que les operacions entre parts vinculades es fan sota condicions i circumstàncies iguals que les que hi hauria entre dues parts sense vinculació, amb valors normals de mercat.

Per a que es doni aquest principi és necessari que es compleixin dos aspectes claus i necessaris: junt amb un anàlisi de comparabilitat (1)¹⁶ entre les empreses, cal aplicar una metodologia (2).¹⁷

3.2 Antecedents històrics del principi de lliure competència

3.2.1 Primera etapa: La Societat de Nacions i l'Informe Carroll

El principi de lliure competència neix en paral·lel amb les primeres regulacions dels preus de transferència a nivell internacional. La voluntat de que aquest principi fos utilitzat com a mesura tributària de control internacional de les operacions vinculades apareix en els primers informes de la Societat de Nacions¹⁸. Aquesta organització,

¹⁵ En les diferents legislacions i jurisprudència nacional també es pot trobar pel nom de principi de preu normal de mercat, principi de plena concurrència o principi d'operador independent. Aquest principi es troba regulat en el 1r capítol de la guia sobre preus de transferència de la OCDE.

¹⁶ Cfr. Epígraf 6.1. Pàg. 40 d'aquest treball

¹⁷ PUENTE ESPARZA, M.L. *Las empresas multinacionales en México y la evasión en el impuesto sobre la renta*. [En línia]. Tesis doctorales. Edición electrónica. 2010. [Data de consulta: 2-04-16] [Accés gratuït]. Pàg.12. <http://www.eumed.net/tesis-doctorales/2010/mlpe/indice.htm>

preocupada pels conflictes de doble imposició internacional i per la forta evasió fiscal que ja operava a inici dels anys 20 del segle passat, acaba centrant els seus esforços en un projecte de Model de Conveni sobre imposició directe que no va acabar de prosperar.

L'any 1935 van adoptar un projecte de “Model de Conveni per la distribució dels rendiments empresarials entre els Estats a efectes fiscals”, amb plena vocació bilateral. A través d'aquest, s'acceptava el principi “arm's length” – criteri d'empreses separades i independents – per tal de proposar i adoptar solucions en situacions de conflicte que podien sorgir degut a tributacions originades per culpa dels preus de transferència¹⁹. Aquest últim Model de Conveni venia recomanat per l'Informe Carroll (1933)²⁰

L'adopció d'aquest principi és clau per entendre l'esdevenir de la regulació posterior i suposa un gran punt d'inflexió. En l'informe Carroll, com bé ens diu l'autora GEMMA SALVA²¹, hi podem trobar 5 formes d'actuacions dels diferents Estats sobre el tractament tributari de les operacions vinculades internacionals:

1. La primera era que cada empresa tributava separatament d'acord als seus resultats comptables en els Estats on es constituïa. Si es detectava una distorsió en els beneficis al manipular els preus de transferència, es procedia a reajustar aquest preu al valor normal de mercat²².
2. La segona consistia en gravar directament a la societat matriu estrangera al tractar a efectes fiscals a la filial resident com un mer agent de la matriu

¹⁸ Creada com un organisme de cooperació internacional l'any 1919 pel president Wilson. El seu objectiu era preservar els tractats internacionals vigents i estabilitzar les relacions internacionals, amb la voluntat de preservar la pau mundial. Aquesta organització perd pes al llarg dels anys i esdevé inoperant amb la II Guerra Mundial. Va ser el precedent de la Organització de les Nacions Unides (ONU).

¹⁹ SALVA GALVAÑ, G. *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*. 1a Edició. Madrid. Tirant Lo Blanch. Pàg. 73 a 76.

²⁰ Informe elaborat pel Comitè Fiscal de la Societat de Nacions per tal de dissenyar un sistema d'assignació de beneficis empresarials de les entitats que operaven en diferents països que fos “just, lògic i adequat per a tot tipus d'empreses. Aquest informe conté un estudi dels diferents mètodes que es practicaven en 27 Estats per repartir els beneficis gravables per les empreses i multinacionals i la proposta del principi de plena competència com a principi internacional uniforme.

²¹ SALVA GALVAÑ, G. Op. cit. Pàg. 78

²² Era el mètode adoptat per països com els Estats Units, Canadà o Àustria.

estrangera, i es requeria que una llei ho recollís expressament. Així és com s'expressava el principi de plena competència al Regne Unit des de 1915.

3. La tercera actuació consistia en dur a terme una liquidació del conjunt de l'empresa sobre el concepte d'unitat econòmica, tot aplicant el règim tributari de les sucursals a les filials residents.²³
4. La quarta comportava la prescripció de declaracions consolidades²⁴.
5. La cinquena i última es basava en que si la societat filial resident mostrava en els aspectes comptables beneficis inferiors o pràcticament nuls als que li pertocava per les seves operacions amb la seva matriu estrangera, es gravava aquesta última amb un impost de dividends ocults que la resident li havia distribuït a través de la fixació de preus de transferència que no anaven amb consonància amb els preus d'un mercat lliure i obert.²⁵

Un cop vistes les diferents actuacions dels Estats en aquella època és fàcil deduir que la opció per la qual es va optar i va quedar fixada al Model de Conveni del 1935 mencionat amb anterioritat era la de reajustar els preus de transferència al valor normal de mercat. Era la millor solució dins de les diferents alternatives per aconseguir que es gravessin els beneficis realment obtinguts per les diferents filials als territoris però traslladats als Estats de les societats matrius a través de preus de transferència manipulats i alterats que diferien de les forces de mercat de l'oferta i la demanda.

²³ Aquest era el cas d'Espanya, Alemanya o Hongria entre altres.

²⁴ Mètode utilitzat en Estats nord-americans com Nova York o Wisconsin

²⁵ Era la solució que proposaven alguns ordenaments jurídics europeus com els de França, Grècia o Holanda.

El Model de Conveni, ja en el seu article VI establí el següent:

Quan una empresa d'un Estat Contractant posseeix una posició dominant en la direcció o capital d'una empresa d'un altre Estat Contractant, quan els mateixos interessos posseeixin participacions en les dos empreses, i si existeixen condicions comercials o financeres diferents d'aquelles que haguessin existit entre parts independents, davant aquestes situacions, qualsevol benefici o pèrdua que hauria d'aparèixer en la comptabilitat d'una empresa però acaba apareixent a la de l'altra, es retornarà a la comptabilitat de la primera empresa.²⁶

Tot i així, aquest Model no es va aprovar pel Consell de la Societat de Nacions i mai es va arribar a recomanar als Estats que formaven part de l'organització.

3.2.3. Segona etapa: la OCDE.

A mitjans del segle XX, amb l'aparició de la figura de la OCDE²⁷ es va retornar a la necessitat de plantejar solucions a la forta evasió i elusió fiscal que s'estava produint en molts països occidentals i es van buscar noves vies d'actuació per intentar que les rendes obtingudes en les diferents jurisdiccions fiscals es gravin allà on realment pertocava.

En base als principis que proclamava la pròpia OCDE en el primer article del seu Conveni constitutiu²⁸, se'n desprenia la preocupació persistent en les operacions vinculades i ho presentava com a dos fronts oberts: per una banda el que feia era recollir el principi de plena competència en el Model de Conveni que es crea per evitar la Doble Imposició Internacional (MCDI en endavant)– concretament en l'article 9 dels Models actuals - de diferents impostos i, per altra banda, recomanava diferents mètodes per intentar cercar aquest “valor normal de mercat”, aportant conjuntament i en paral·lel diferents actuacions i procediments preventius per evitar el frau i resoldre possibles

²⁶ SALVA GALVAÑ, G. Op. cit. Pàg. 85 a 89

²⁷ La Organització Internacional per la Cooperació i el Desenvolupament es crea a París el 14 de desembre de 1960 a través de la firma d'un tractat constitutiu. El Tractat constitutiu de la OCDE es va publicar al BOE el 13 d'octubre de 1963.

²⁸ L'article 1 del Conveni constitutiu de la OCDE de 1960 expressa que aquesta organització internacional promocionarà polítiques dirigides a: (traducció pròpia) “Aconseguir el màxim creixement econòmic i de l'ocupació i un elevat nivell de vida dels Estats Membres mantenint estabilitat financera i contribuint al desenvolupament de l'economia mundial; a contribuir a l'expansió econòmica tant dels països membres com dels Estats no membres en un procés de desenvolupament econòmic; a contribuir a l'expansió del comerç mundial sobre les bases multilaterals i no discriminatòries d'acord de les obligacions internacionals”.

controvèrsies entre les jurisdiccions fiscals. Tot això es materialitza en els Informes que fa el seu Comitè d'Assumptes Fiscals (CAF) sobre els anomenats “*transfer pricing*” - preus de transferència ²⁹.

No podem oblidar que totes aquestes recomanacions que provenien del CAF, com ara les directrius o instruments de la OCDE, no tenien força normativa per ésser vinculants als diferents Estats Membres. Tot i així, és important mencionar que tot i aquesta naturalesa, han acabat servint de guia per a l'elaboració dels primers convenis de doble imposició entre Estats Membres i no Membres de l'Organització Internacional o per fonamentar Models de Convenis d'altres organitzacions com la ONU ³⁰.

La necessitat d'informes o guies sobre els preus de transferència derivava en que les legislacions dels Estats no evolucionaven sobre la matèria i al conscienciament sobre el problema continuava sent relativament baixa. És més, les poques jurisdiccions que ja tenien instaurat el principi de plena competència no trobaven la manera de fer-lo efectiu. Tota aquesta indeterminació desapareix amb l'aparició d'una guia aprovada per la comunitat internacional. Apareixen uns mètodes per poder determinar el valor normal de mercat amb cert consens internacional per aplicar correctament el principi de lliure competència i poder realitzar aquests ajustaments “primaris”³¹ o inicials als beneficis dels contribuents. Aquesta guia s'instaura dins l'Informe aprovat el 1979 ³².

Ràpidament apareixen nous problemes en el sentit de que a mida que s'instaurava aquest principi, cada cop era més complicat determinar el “preu de mercat” degut a que les multinacionals buscaven noves estratègies de negoci per maximitzar els beneficis als límits que establien les legislacions i introduïen noves formes d'elusió fiscal tot provocant la necessitat de formes d'actuació més contundents.

²⁹ SALVA GALVAÑ, G. Op. cit. Pàg. 90

³⁰ Ho reconeix la mateixa OCDE: “It has been used as the basis for the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing countries, which reproduces a significant part of the provisions and the commentaries of the OECD Model Convention (...). (Traducció pròpia): “S’ha fet servir com a base pel Model de Conveni Doble Imposició de la ONU entre països desenvolupats i en vies de desenvolupament, el qual reproduceix les directrius i comentaris de la OCDE.

³¹ Cfr. Epígraf 7.1.1. Pàg. 59

³² SALVA GALVAÑ, G. Op. cit. Pàg. 92-93

Les noves necessitats deriven en un nou Informe de la OCDE l'any 1995 on s'incorpora el principi de plena competència “tradicional”, en sentit estricte, tot indicant noves fórmules pel càlcul del valor normal de mercat a través de 3 mètodes diferents que es basen sobretot en comparar transaccions independents:

1. El mètode del preu independent comparable³³
2. El mètode del preu de revenda³⁴
3. El mètode de cost incrementat.³⁵

Amb l'aparició d'aquests nous mètodes també neixen les primeres crítiques, fonamentades en que aquests nous instruments es basen en dades externes, i això deriva en que si cal comparar, les dues situacions de les empreses que s'utilitzen per comparar han de ser iguals o molt similars³⁶.

A més, seguint amb la línia argumental de que cada cop era més complicat descobrir el preu de mercat de les operacions vinculades, també es compliquen les transaccions entre grups empresarials introduint noves figures com elements intangibles³⁷, entre altres, que fa que siguin necessaris nous mecanismes de valoració ja presenta grans dificultats trobar operacions comparables i obtenir valors de mercat d'aquests elements. Així doncs, la OCDE es veu obligada a instaurar altres mètodes per poder valorar aquestes operacions³⁸, basats en els beneficis de les transaccions:

1. El mètode de distribució o divisió de beneficis
2. El mètode de marge net transaccional³⁹

³³ El trobem anomenat per la doctrina internacional com a “Comparable Uncontrolled Price Method” (CUP). Cfr. Epígraf. 6.2.1. Pàg. 47 d'aquest treball

³⁴ Altrament anomenat “Resale Price Method” per la doctrina anglosaxona. Cfr. Epígraf. 6.2.2. Pàg.49

³⁵ “Cost Plus Method”. Cfr. Epígraf 6.2.3 Pàg. 50 d'aquest treball

³⁶ SALVA GALVAÑ, G. Op. cit. Pàg. 95.

³⁷ Per exemple. drets de propietat industrial, patents, know-how. Cfr. Epígraf. 6.4. Pàg.54 d'aquest treball

³⁸ Hi ha un informe de la IFA (International Fiscal Association) anomenat “Transfer Pricing in Absence of Comparable Market Prices”, del 46è Congrés de l'Associació. (Traducció pròpia): Determinació dels preus de transferència en absència de preus de mercat comparables.

³⁹ Cfr. Epígraf. 6.3.1 i 6.3.2. Pàg. 52 i 53.

3.3. Alternativa al principi de plena competència

Tot i que el principi de plena competència és essencial per entendre el sistema actual i l'aplicació dels preus de transferència, no hem de caure en l'error de considerarlo com a única alternativa. Al llarg dels anys s'ha plantejat un sistema alternatiu d'actuació en el règim de les operacions vinculades, conegut com el “principi unitari o de repartiment proporcional” (formulary o fraccional apportionment method)⁴⁰.

L'essència d'aquest principi parteix en considerar al grup empresarial en la seva totalitat com un negoci unitari, partint de la consideració de que les diferents activitats econòmiques que puguin dur a terme les filials del grup s'acaben considerant com un benefici global. D'aquesta manera, el grup tributa per la seva totalitat de beneficis i no tindria present les operacions vinculades entre les diferents empreses per realitzar el càlcul d'aquests guanys. Posteriorment, es produeix una distribució dels rendiments o beneficis conjunts del grup empresarial en cada una de les jurisdiccions fiscals dels diferents països afectats a través de mètodes de repartiment proporcional en funció de les activitats econòmiques que s'hi han dut a terme, arrel d'una fórmula preestablerta i que es basa en una combinació d'actius, costes, ventes i salaris o les diferents circumstàncies del cas concret.⁴¹

Ara bé, aquest principi comportaria greus problemes d'aplicació pràctica, en el sentit de que si es volgués instaurar, els Estats haurien de restringir la seva sobirania fiscal a tant sols aquelles fonts que s'originen en el seu territori i posteriorment, seria necessari assolir un gran acord internacional uniforme per a totes les parts implicades sobre què caldria considerar per ingressos nets totals del sistema de negoci unitari i com hauria de ser el repartiment que s'hauria de produir a posteriori entre les diferents jurisdiccions.⁴²

Arrel de l'alternativa plantejada i no implantada podem considerar que aquesta última no proporcionava una visió real ni tampoc oferia una aproximació sobre com

⁴⁰ SALVA GALVAÑ, G. Op. cit. Pàg. 51-52.

⁴¹ Ibid. Pàg. 53

⁴² WOLFSOHN, A. *Precios de Transferencia*. 1ª Ed. Madrid. Errepar, 2000. Pàg. 22.

funcionen realment i actualment els mercats oberts en relació a les operacions vinculades que s'hi duen a terme.

3.4 El principi de lliure competència adaptat a la legislació espanyola

La legislació espanyola introdueix el principi de lliure competència seguint les recomanacions i directrius de l'OCDE per tal de que les operacions vinculades entre grups empresarials es valorin en relació al preu de mercat. Així doncs, la Llei de l'Impost de Societats (LIS en endavant), seguint les bases de l'art. 9 dels models de CDI que té l'OCDE, ofereix una sèrie d'instruments o mitjans per tal de que les operacions vinculades es valorin en relació al que hauria de ser el preu normal de mercat que establirien dues parts totalment independents l'una de l'altre.

L'article 18.1 de la LIS ja deixa clara l'adaptació als CDI,

“Les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades es valoraran pel seu valor de mercat. Entendrem per valor de mercat aquell que s'hauria pactat per persones o entitats independents en condicions respectuoses amb el principi de lliure competència”.⁴³

Per tal de poder determinar els preus de mercat haurem de recórrer a uns instruments o mètodes de comparació de les operacions que duen a terme les societats que no es troben vinculades per cap tipus d'interès. Segons l'autora OLGA HERNÁNDEZ⁴⁴, al fer aquesta comparació cal identificar les diferències entre les dues condicions (les que duen a terme les dues empreses vinculades i la del valor de mercat), per tal de poder dur a terme els ajustaments corresponents. Hem de tenir en compte:

- a) *Les característiques dels béns i serveis*: hem de determinar les característiques del producte que és objecte de l'operació que es duu a terme, i cal valorar elements com la qualitat, la imatge, la satisfacció dels clients, etc.

⁴³ Espanya. Llei 27/2014, de 27 de novembre de 2014, de l'Impost de Societats. Butlletí Oficial de l'Estat, de 28 de novembre de 2014. Núm. 288. Pàg. 26. Trad. pròpia.

⁴⁴ HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, O. i JUSTO ALONSO, A. Op. Cit. Pàg. 61.

- b) *Anàlisi funcional*: Amb aquest anàlisi cal veure l'estructura que duen a terme les parts, és a dir, cal considerar el disseny de producte, la seva fabricació, el seu desenvolupament o investigació, entre altres, juntament amb una valoració de la quantitat d'actius necessaris per crear el producte i els riscos que s'assumeixen.
- c) *Clàusules contractuals*: Es basa en tenir present els acords que les dues parts havien acordat, a partir dels quals es determinen elements com el risc o la responsabilitat.
- d) *Circumstàncies econòmiques*: Per a que la comparació sigui el més aproximada possible, cal valorar elements com ara la localització geogràfica, la competència del sector, quina és l'oferta i demanda del producte, els costos de transport o de producció.
- e) *Estratègies mercantils o comercials*: Aquells aspectes relatius a les diferents estratègies de negoci que tinguin les dues parts, com la diversificació, els canvis polítics o les lleis laborals dels ordenaments jurídics corresponents.⁴⁵

Al fer la comparació, hem de diferenciar entre la comparació “interna” i “externa”. En la primera, el preu de transferència de dues empreses vinculades es compara amb el que duria a terme una d'aquestes empreses amb un tercer independent. En el segon tipus de comparativa, comparariem el preu de l'operació vinculada amb el preu d'una operació similar entre dues parts completament independents.⁴⁶ D'aquesta manera anteriorment descrita i diferenciada, en la comparació interna no solen aparèixer problemes, però en la comparació externa, al comparar amb la transacció que durien dues empreses independents, cal que el producte objecte de la transacció sigui idèntic o molt similar, ja que per poca diferència que hi hagi d'aquest en termes de qualitat o d'altres factors farà que es manifesti significativament en el preu i no es podrà obtenir una comparativa totalment verídica i correcte⁴⁷.

⁴⁵ Espanya. Reglament 634/2015, de 10 de juliol, de l'Impost de Societats. Butlletí Oficial de l'Estat, d'11 de juliol de 2015. Núm. 165. Pàg. 23.

⁴⁶ Auditores Valencianos Asociados. *Los precios de transferencia y operaciones vinculadas en España*. [En línia] [Data de consulta: 5-04-16] [Accés gratuït] www.Auditoresvalencianos.com. Pàg. 11.

Ara bé, tot i la valoració que es duu a terme de les operacions vinculades a través de diferents anàlisis per comparar que veurem en capítols posteriors de treball, és interessant una crítica que fa l'advocat JAVIER MONTES⁴⁸, on manifesta que ni les directrius de la OCDE ni tampoc la legislació espanyola estableix els criteris que hem de tenir presents en una operació financera. Sí que és cert, però, que s'ha trobat una uniformitat dels factors claus a considerar per equiparar i comparar dues transaccions. Aquests factors serien⁴⁹:

- a. *L'import*: no es pot caure en l'error de dur a terme la comparació entre dues empreses en termes absoluts, sinó que cal parar atenció al risc que assumeixen les dues parts i veure la mida de l'empresa en relació al volum que genera.
- b. *La duració*: Cada societat té una cadena productiva pròpia i diferent, entenent que com més llarga sigui aquesta significa que espera tenir un benefici superior.
- c. *La qualitat creditícia de prestatari*: posant en relació el preu i el risc, a major risc que pugui assumir una empresa o societat seran també majors els beneficis que espera obtenir amb els seus productes o serveis.
- d. *El tipus d'interès de referència aplicable, la divisa i la garantia*: Els càlculs per comparar es poden veure greument afectats per les inflacions que es poden produir en els mercats financers o les divises si els països utilitzen monedes diferents. A més, l'existència de certes garanties facilita que es minimitzi el risc en situacions on, per exemple, el deutor tingui un garant o fiador darrere en cas de que no compleixi amb les seves obligacions.

⁴⁷ HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, O. i JUSTO ALONSO, A. Op. Cit. Pàg. 65.

⁴⁸ MONTES URDÍN, J. “*Métodos de valoración. Capítulo 8.*” en CORDÓN EZQUERRO, T. (Coord.) *Casos prácticos de operaciones vinculadas a la empresa familiar*. 1ª Ed. Madrid. Ediciones CEF. 2010. Pàg. 245 a 250.

⁴⁹ Ibid. Pàg. 253

4.Regulació i modificacions de la legislació dels preus de transferència

4.1 La regulació dels preus de transferència a Espanya

El nostre ordenament ha patit importants reformes sobre les operacions vinculades, especialment en els últims 10 anys, arrel d'una lluita centrada, sobretot, en combatre el frau fiscal i la influència internacional de la OCDE amb el seu paper enfocat en fer front a la manca legislativa i les noves estratègies utilitzades per les multinacionals.

És a principis del segle XX on trobem els primers antecedents normatius en matèria d'operacions vinculades, concretament en la Tarifa III de la Contribució sobre les Utilitats de la Riquesa Mobiliària, de l'any 1922⁵⁰. No tornen a aparèixer noves regulacions sobre el nostre objecte d'estudi fins la Llei 41/1964, d'11 de juny, de Reforma de Sistema Tributari. La clau d'aquesta llei era que es permetia que les empreses poguessin deduir com a despeses certs pagaments a matrius estrangeres sempre que fossin absolutament obligatoris i no es poguessin considerar anormals segons els usos i costums comercials.⁵¹

Uns anys més tard, amb el Decret 3359/1967, de 23 de desembre, a través del qual s'aprova el Text Refós de la Llei General sobre la Renta de Societats i les demés Entitats Jurídiques, es despenia també una voluntat del legislador espanyol de controlar un problema que ja afectava en aquella etapa a les arques de l'Estat, i centrava el seu perímetre d'actuació en les despeses deduïbles. Amb una regulació més precisa i desenvolupada a través dels articles 17 i 20⁵² del cos normatiu, es deixava clara la

⁵⁰ Aquesta Tarifa establia que no es deduirien mai dels beneficis els interessos exigits per les empreses matrius estrangeres a les seves filials o sucursals que es trobaven al Regne – Espanya – per raó dels capitals invertits per aquelles en els negocis d'aquestes ni per cap concepte anàleg que els permetés reduir el benefici obtingut a Espanya. El que es volia era evitar el trasllat de rentes a l'estranger per suposats interessos i despeses entre filials espanyoles i matrius estrangeres.

⁵¹ ESCUDERO GUTIÉRREZ, E. i GUTIÉRREZ LOUSA, M. *Algunas consideraciones sobre la regulación de los precios de transferencia. Especial consideración a los métodos de valoración*. [En línia]. Vol.10. Cuadernos de Formación. IEF. 2012 [Data de consulta: 20-04-16] [Accés gratuït]. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/30_10.pdf Pàg. 90 a 92.

⁵² L'article 17 del Text Refós indicava que les quantitats o interessos que exigien les matrius estrangeres a les filials espanyoles per conceptes que permetien reduir el benefici de la filial per pagar menys impostos a Espanya, sols es consideraven despeses deduïbles quan resultava justificada la causa dels pagaments i les condicions d'aquests es poguessin presumir com a normals, tot tenint present les relacions entre deutor

posició de quan es podia permetre i quan negar la possibilitat de que les filials deduïssin certs capitals.

Amb l'entrada en vigor de la Llei 61/1978 de 27 de desembre de l'IS ens trobem amb una problemàtica de falta de consonància de la legislació nacional amb les directrius internacionals, degut a que el text normatiu esmentat introduïa unes normes de valoració dels preus de transferència que no derivaven del principi de lliure competència ni tampoc es feia menció a cap dels diferents procediments que recomanava la OCDE. No obstant això, el que sí que ens va deixar aquesta regulació va ser un reconeixement a un principi d'ajustament bilateral de les operacions que es feien en societats vinculades⁵³.

L'últim pas previ a les normatives més recents el vam trobar amb la LIS de 1995, on ja es va concretar amb més detall la facultat de la que es dotava a l'Administració Tributària i que li permetia dur a terme els ajustaments bilaterals oportuns sobre la base imposable – en casos concrets i reduïts – tot i que encara no es disposava d'un règim sancionador eficaç.

4.1.1 El punt de partida de les noves regulacions

No ha estat fins ben entrat el segle XXI, amb el Real Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, corresponent al Text Refós de la Llei de l'Impost de Societats (TRLIS en endavant) i la seva posterior evolució emmarcada dins el perímetre d'influència de la Llei 36/2006, de 29 de novembre, de Mesures per la Prevenció del Fraude Fiscal, que ens permeten parlar d'un bon punt de partida i s'ofereix un contingut decent, suficient i coherent sobre les operacions vinculades al nostre país. Aquesta última va acabar de donar forma i contingut a l'article 16, que fins llavors era on s'hi contenia la poca regulació de la que es disposava, caracteritzada per ser poc concreta i massa generalista.

i creditor – matriu i filial -. D'altra banda, l'article 20 negava la possibilitat de deduir aquelles partides que implicaven, de forma directa o indirecta, una transferència de beneficis a l'estranger per conceptes com ara càrrecs per interessos i comissions, ús de patents o marques, assistència tècnica, participacions o canons sobre ingressos, etc.

⁵³ ESCUDERO GUTIÉRREZ, E. i GUTIÉRREZ LOUSA, M. *Algunas consideraciones sobre la regulación de los precios de transferencia. Especial consideración a los métodos de valoración*. Op. Cit. Pàg. 93.

L'exposició de motius de la Llei 36/2006 ens ajuda a veure la necessitat de la reforma i de quins eren els objectius perseguits: d'una banda es referia a la valoració de les operacions vinculades segons els preus de mercat, ja que fins aquell moment ens trobàvem lluny de la doctrina que emanava de la OCDE. D'altra banda, es buscava una adaptació de tota la legislació espanyola al context internacional, de forma que s'homogeneïtza l'actuació de l'Administració Tributària a la que es realitzava en països de nostre voltant. A més, es feia especial èmfasi en la necessitat de documentar la determinació del preu de mercat de les transaccions i operacions vinculades que es realitzaven.

És interessant comprendre els fonaments de les regulacions vigents en matèria d'operacions vinculades ja que, com bé diu GUTIÉRREZ LOUSA, acaben sent les directrius i recomanacions de la OCDE – sobretot les de l'informe de 1995 mencionat en el capítol anterior d'aquest treball - les que han influenciat la legislació espanyola, la jurisprudència i la doctrina administrativa⁵⁴.

A més, hi ha certes crítiques en relació a la tasca que realitzava el nostre legislador. ESCUDERO GUTÉRREZ⁵⁵ deia que l'enfocament de la regulació espanyola era “minimalista”, de forma que es estava impregnada de cert caire principalista i enunciatiu i que sols es dedicava a fer remissions en blanc a una regulació internacional incompleta, oberta i poc normativa que desenvolupava per la OCDE.

4.1.2 La regulació vigent: la nova LIS

L'any 2014, amb la Llei 27/2014, de 27 de novembre de l'IS es dona un nou impuls a la normativa introduint nous matisos en diferents àmbits que detallarem a continuació. A grans trets ja crida l'atenció que actualment la regulació ha passat de contenir-se a l'article 16 de la llei de l'IS a l'article 18, oferint un nou marc més específic, complert i amb elements influenciats per les noves normatives internacionals que anaven apareixent.

⁵⁴ ESCUDERO GUTIÉRREZ, E. i GUTIÉRREZ LOUSA, M. *Algunas consideraciones sobre la regulación de los precios de transferencia. Especial consideración a los métodos de valoración*. Op. Cit. Pàg. 94.

⁵⁵ Ibid. Pàg. 95-96.

En primer lloc és important veure les modificacions respecte la vinculació: la regulació actual ha modificat el percentatge necessari per entendre que existeix vinculació entre (soci – societat), ja que aquest passa del 5% - o un 1% en el cas de que parlem de societats que cotitzen - al 25%. A més, s'eliminen tres supòsits de vinculació⁵⁶ i no es considera una vinculació el supòsit d'un conseller o administració d'una societat per la remuneració que pugui percebre per l'exercici de les seves funcions.

El següent àmbit que s'ha modificat és el corresponent a la documentació. El nou redactat fa insistència en que la documentació respon a la necessitat de justificar que les operacions vinculades es valoren a preus de mercat, sempre en base als principis de proporcionalitat i suficiència. A més, es preveu una simplificació de la documentació en els casos en que el grup empresarial té una xifra de negocis que sigui inferior a 45 milions d'euros.

En tercer aspecte clau que s'ha vist modificat arrel de la reforma són els mètodes de valoració. La legislació anterior els tenia regulats de forma subsidiària, és a dir, s'aplicava un mètode quan l'anterior no podia aplicar-se, però la regulació actual ha eliminat la jerarquia dels mètodes, de forma que triem un mètode per valorar a preus de mercat o un altre segons el tipus d'operació, la informació de la que disposem i el grau de comparabilitat. Alhora, es permet que si no podem aplicar cap dels 5 mètodes establerts a la llei⁵⁷, en podem utilitzar d'altres que siguin generalment acceptats⁵⁸.

La resta de modificacions substancials arrel de l'entrada en vigor de la nova llei de l'IS tenen a veure amb el règim sancionador – s'estableixen sancions més baixes en els casos en que es donin dades falses o s'ometin quan es requereixen-, els acords

⁵⁶ Cfr. Epígraf. 5.1. Pàg. 36 d'aquest treball

⁵⁷ Espanya. Llei 27/2014, de 27 de novembre de 2014, de l'Impost de Societats. Butlletí Oficial de l'Estat, de 28 de novembre de 2014. Núm. 288. Pàg. 26. En concret, l'art. 18.4 de la Llei 27/2014, que diu que *“per a la determinació del valor de mercat s'aplicarà qualsevol dels següents mètodes: el mètode de preu lliure comparable, el mètode de cost incrementat, el de preu de venda, el mètode de distribució de resultat i el mètode de marge net operacional”*. Trad. Pròpia.

⁵⁸ Parlem, per exemple, del descompte de fluxos de caixa. Aquest mètode s'utilitza sobretot en el món de les finances per valorar companyies, actius o projectes d'inversió.

previs de valoració – ara s’estenen els seus efectes als exercicis anteriors que no hagin prescrit - i l’ajustament secundari⁵⁹, que s’adapta al que preveu el Reglament de l’IS.

4.2 El projecte BEPS

Com bé hem explicat al capítol anterior sobre la proliferació de normativa per regular els preus de transferència a nivell internacional i adaptar el principi de plena competència als diferents ordenaments jurídics, aquest fet va derivar cap a una legislació incompleta, inconnexa i poc eficient, que feia que la pràctica de tècniques evasives no minvés en els termes que s’esperaven. Seguia present un sistema fiscal on grans multinacionals pagaven menys impostos per les seves activitats a les diferents jurisdiccions que algunes petites o mitjanes empreses.

Davant aquesta situació insostenible, a mitjans del 2013, la OCDE va presentar a París el seu Pla d’Acció – impulsat per encàrrec del G20⁶⁰ - per tal de prevenir l’erosió de bases imposables i el corresponent trasllat de beneficis encoberts entre diferents jurisdiccions – conegut com a Projecte BEPS⁶¹-. Tal i com ens indica l’autor ADOLFO MARTÍN⁶², aquest projecte era un ambiciós treball de “reparació” del sistema fiscal internacional emmarcat en un cert escepticisme sobre la seva funcionalitat i si seria capaç de marcar un punt d’inflexió. Van passant els anys i encara no es pot determinar si realment el projecte ha marcat un abans i un després i si representa el canvi que tant es necessitava per fer front al desgavell tributari.

La realitat del moment en que neix el pla el tenim incorporat en el propi projecte, concretament en els seus informes finals. Com bé ens recorda l’autor RAFAEL

⁵⁹ Cfr. Epígraf. 7.1.3. Pàg. 61 d’aquest treball

⁶⁰ El G20 és un fòrum de cooperació i consulta sobre el sistema financer internacional. Està conformat pels ministres de finances i governades de bancs centrals dels estats que integren el G7, conjuntament amb 12 estats més, el president de la Unió Europea, el Banc Central Europeu, del Banc Mundial i el director administratiu del Fons Monetari Internacional, entre d’altres.

⁶¹ Prové de les sigles en anglès “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS)

⁶² MARTÍN JIMÉNEZ, A. *El Plan de acción BEPS de la OCDE: una valoración inicial*. . [En línia] Quincena Anual Aranzadi [Data de consulta: 20-04-16] [Accés gratuït] Pàg. 88. https://www.academia.edu/6029718/El_plan_de_acción_BEPS_de_la_OCDE_una_valoración_inicial

LEAL⁶³, la recaptació d'impostos a nivell mundial l'any 2013 va minorar entre un 4% i un 10%, és a dir, una baixada de prop de 200 mil milions de dòlars.

En termes generals, BEPS és un informe extens i que va comptar en la seva elaboració amb una participació elevada: prop de 60 països se'n van voler involucrar, conformant un total de més de 12.000 pàgines de comentaris al projecte i nombrosos debats que deixen patent la gran importància d'aquest instrument fiscal. El resultat va acabar sent un pla de 15 accions que intenten recollir els principals problemes derivats de les estratègies de les multinacionals i que necessiten una aplicació coordinada dels diferents països per a fer-les efectives⁶⁴.

4.2.1 La influència de BEPS a la regulació de les operacions vinculades a Espanya

Tot i que l'entrada en vigor del nou cos legislatiu de l'IS, l'any 2014, ja portava la voluntat del legislador espanyol a adaptar-se als pilars bàsics que emanaven del pla BEPS, ha estat amb l'aprovació del Reglament de l'Impost de Societats (RIS en endavant), l'any posterior, on trobem condensades les modificacions substancials en matèria de preus de transferència. Aquestes es centren especialment en l'intercanvi d'informació i de transparència entre les multinacionals.

Seguint aquesta línia, la regulació actual ofereix un nou marc documental ja que ara les societats matrius que resideixin a Espanya i que tinguin una xifra de negocis conjunta superior als 750 milions d'euros han d'aportar el que es coneix com a "country-by-country report"⁶⁵, és a dir, informació sobre els ingressos, impostos,

⁶³ LEAL, R. *BEPS: Como deben prepararse las compañías españolas*. [En línia]. Grant Thornton [Data de Consulta: 20-04-16] [Accés gratuït]. Pàg. 1. <http://www.economia3.com/2015/12/28/64534-beps-como-deben-prepararse-las-companias-espanolas/>

⁶⁴ Ibid. Pàg. 2

⁶⁵ El nou capítol V de les directrius de la OCDE ha adoptat el següent enfocament: D'una banda el "country-by-country" o reporting (informació per país) amb una avaluació global per jurisdicció i instruments d'avaluació del risc per a les diferents administracions fiscals, el "Master File", amb una descripció general de la multinacional i el seu negoci i una informació global de les operacions del grup, i el "Local File", amb informació sobre les transaccions dins del propi grup societari amb parts vinculades.

assignació de beneficis, número de treballadors, indicadors d'activitat o actius fixes, entre d'altres coses, de cadascuna de les diferents filials del grup en cada jurisdicció⁶⁶.

A més, tot i que cada cop la documentació requerida a les societats era major, arrel del pla BEPS es requereix documentació específica del grup al que pertany el contribuent, fent incidència en els elements intangibles i dades sobre les activitats principals i l'estructura i organització del grup societari⁶⁷.

4.2.2 Una crítica al projecte BEPS

El secretari general de la OCDE, Ángel Gurría, quan es va presentar el projecte BEPS, va pronunciar les següents paraules: “Aquest projecte suposa el canvi més fonamental de la normativa fiscal internacional de l'últim segle”⁶⁸. Han passat 3 anys i encara no s'ha vist una acció de cooperació i coordinació entre diferents Estats a l'alçada de les expectatives. Països com Irlanda, Luxemburg o Singapur segueixen concentrant la major part del capital que desvien les grans multinacionals. La repercussió als països més occidentals és latent: segons un informe de la Tax Justice Network⁶⁹ (TJN), s'estima que les multinacionals dels Estats Units van desviar l'any 2012 més de 600.000 milions de dòlars⁷⁰. Tot i així, els més afectats segueixen sent els països en vies de desenvolupament.

El principal problema és la falta d'harmonització fiscal, que el que fa és permetre a molts Estats la possibilitat de que puguin concedir avantatges fiscals privats o selectius a certes multinacionals. Això provoca una carrera de fons entre diferents

⁶⁶ CARRASCO ZURUITA, T. *Cambios en el régimen de operaciones vinculadas*. [En línia] Grant Thornton. [Data de Consulta: 20 -04-16] [Accés gratuït] <http://blog.grantthornton.es/2015/04/28/cambios-en-el-regimen-de-operaciones-vinculadas/>

⁶⁷ Espanya. Reglament 634/2015, de 10 de juliol, de l'Impost de Societats. Butlletí Oficial de l'Estat, d'11 de juliol de 2015. Núm. 165. Pàg. 19 a 21 . Articles 13 a 16.

⁶⁸ Trad. Pròpia.

⁶⁹ La Tax Justice Network és una xarxa independent d'investigadors i activistas que lluiten contra l'evasió i el·lusió fiscal amb l'objectiu de promoure reformes fiscals.

⁷⁰ TAX JUSTICE NETWORK. *The Price of offshore revisited*. [En línia]. 2012 [Data de consulta: 25-04-16] [Accés gratuït]. Pàg. 20. http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf

Estats i la seva corresponent competència fiscal que acaba desembocant en una crisi global que genera una privació de recursos a molts Estats per actuacions que es duen en les seves jurisdiccions.

La incidència de BEPS recau en més del 90% de l'economia mundial i el gran canvi que provoca és que per primer cop la OCDE, segons ens diu l'economista PILAR SOLÀ⁷¹, “deixa de centrar-se en evitar la doble imposició internacional i busca evitar la doble no imposició”.

BEPS apareix amb la voluntat de proposar solucions, però des d'un bon inici ja neix limitat en el sentit de que no és vinculant jurídicament ja que la OCDE no pot imposar legislacions, sinó tant sols emetre recomanacions. Tot i que és cert que la Comissió Europea promet que impulsarà iniciatives legislatives emparades per aquest projecte, la realitat és que grans potències mundials com els Estats Units ja ha manifestat que en principi no tenen intenció d'adherir-se al projecte. A més, allà té vigència des del 2013 la llei FACTA⁷², amb un propòsit similar a BEPS com acabar amb l'evasió fiscal i paral·lelament obligar a un intercanvi d'informació tributària als diferents països.

A més, l'autor MANUEL CALDERÓN⁷³ critica que BEPS, en contra de la seva voluntat, genera inseguretat i molts conflictes, sobretot si els Estats es dediquen a actuar sense establir unes bases sòlides i canvis progressius per anar-se adaptant a les noves directrius. La principal impressió que un extreu del projecte és que a les multinacionals no se'ls recrimina un comportament que va en contra de la legalitat, però sí de la moralitat. BEPS té manca de conceptes claus per promoure grans solucions i això fa

⁷¹ SOLÀ PAÑOS, P. *La evasión fiscal de las multinacionales. El proyecto BEPS. Análisis*. [En línia] [Data de Consulta: 25-04-16] [Accés gratuït] <http://ctxt.es/es/20151125/Politica/3161/proyecto-BEPS-evasion-fiscal-multinacionales-OCDE-propiedad-intelectual-paraisos-fiscales-regulacion-financiera-Econom%C3%ADa.htm>

⁷² FACTA: US Foreign Account Tax Compliance Act. Llei sobre el Compliment Tributari de comptes Extrangers.

⁷³ CALDERÓN CARRERO, J.M. *El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS). El final, el principio del final, o el final del principio*. [En línia]. Quincena Anual Aranzadi. [Data de consulta: 26-04-16] [Accés gratuït]. Pàg.90.https://www.academia.edu/6029718/El_plan_de_acción_BEPS_de_la_OCDE_una_valoración_inicial

que realment ens preguntem per quin motiu culpem a les multinacionals per les seves operacions vinculades quan realment no són elles les que van dissenyar, aprovar ni aplicar el sistema fiscal actual.

5. La vinculació fiscal. Àmbit subjectiu de les operacions vinculades

5.1 La subjecció fiscal

Deixant de banda la vessant més històrica i conceptual, comencem a centrar el nostre estudi en l'element essencial i bàsic a partir del qual gira el nostre treball. És important que delimitem el perímetre de les operacions vinculades des d'una vessant subjectiva, és a dir, quines són les diferents relacions que es troben sota l'ombra de terme “vinculat” i que patiran els efectes de veure's obligades a que es valorin les seves operacions a preus normals de mercat ⁷⁴.

Tot queda emmarcat en el fet de dotar a l'ordenament de seguretat jurídica, de forma que és necessari que quedin clars els afectats per aquesta vinculació i evitar que hi hagi llacunes que puguin utilitzar les multinacionals o les societats per intentar rebaixar la càrrega tributària i pagar menys impostos.

L'àmbit subjectiu de vinculació en el nostre ordenament el trobem detallat a l'article 18.2 de la LIS, expressat en els següents termes:

“ Article 18.2: Es consideren persones o entitats vinculades les següents:

- a) Una entitat i els seus socis o partícips.*
- b) Una entitat i els seus consellers o administradors, excepte pel que fa a la retribució per l'exercici de les seves funcions.*
- c) Una entitat i els cònjuges o persones unides per relacions de parentesc, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau dels socis o partícips, consellers o administradors.*
- d) Dues entitats que pertanyin a un grup.*
- e) Una entitat i els consellers o administradors d'una altra entitat, quan totes dues entitats pertanyin a un grup.*

⁷⁴ COSÍN OCHITA, R. “*Supuestos de vinculación. Capítulo 3*” en CORDÓN EZQUERRO, T. (Coord.) Op. Cit. Pàg. 99 a 105.

f) Una entitat i els cònjuges o persones unides per relacions de parentesc, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau dels socis o partícips d'una altra entitat quan totes dues entitats pertanyin a un grup.

g) Una entitat i una altra entitat participada per la primera indirectament en almenys el 25 per cent del capital social o dels fons propis.

h) Dues entitats en les quals els mateixos socis, partícips o els seus cònjuges, o persones unides per relacions de parentesc, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat o afinitat fins al tercer grau, participin directament o indirectament en almenys el 25 per cent del capital social o els fons propis.

i) Una entitat resident en territori espanyol i els seus establiments permanents a l'estranger.

En els supòsits en què la vinculació es defineixi en funció de la relació dels socis o partícips amb l'entitat, la participació ha de ser igual o superior al 25 per cent. La menció als administradors ha d'incloure els de dret i els de fet.

Es parla de grup quan una entitat té o pot tenir el control d'una altra o altres segons els criteris que estableix l'article 42 del Codi de comerç, independentment de la seva residència i de l'obligació de formular comptes anuals consolidats”⁷⁵.

Abans d'analitzar més a fons les delimitacions de l'article cal recordar que amb l'última modificació, com bé dèiem en el capítol anterior, es va augmentar la participació en relació als socis o partícips amb l'entitat o societat, ja que anteriorment es parlava d'un percentatge del 5% i ara és del 25%. La voluntat d'aquest augment radica, com suposa l'autor CORDON EZQUERRO ⁷⁶, en el fet reduir el perímetre de vinculació, ja que hi havia relacions afectades per aquest percentatge sense que hi hagués realment cert control o vinculació entre les dues parts.

⁷⁵ Espanya. Llei 27/2014, de 27 de novembre de 2014, de l'Impost de Societats. Butlletí Oficial de l'Estat, de 28 de novembre de 2014. Núm. 288. Pàg. 26. Trad. Pròpia.

⁷⁶ CORDÓN EZQUERRO, T. *Ámbito subjetivo de las operaciones vinculadas. Perímetro de vinculación*. [En línia] Crónica Tributaria.. IEF. 2014 [Data de consulta: 28-04-16] [Accés gratuït]. Pàg. 89 a 95. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/152_Cordon.pdf

Han sorgit certes crítiques amb aquesta última reforma, sobretot en relació amb l'àmbit temporal, en el sentit de determinar en quin moment s'ha de valorar la vinculació. La llei no estableix cap referència o moment concret, i això pot provocar dubtes de si cal mirar el perímetre de vinculació quan es realitza l'operació o si s'ha de partir d'altres referències com bé podria ser l'últim dia del període impositiu⁷⁷.

Com bé explica l'autor anterior, el normal és que la vinculació es mantingui en tot moment, però no podem descartar el supòsit de que primer les parts siguin vinculades i en fases posteriors de l'operació, com ara l'execució, les parts perdin aquesta dependència⁷⁸. De tot això se'n desprèn que amb l'entrada en vigor de la nova LIS el dia 1 de gener del 2015, moltes operacions que fins al moment eren vinculades – degut a que la vinculació exigida era de 5% o del 1%, deixin de ser-ho i se les consideri com a independents⁷⁹.

Per evitar confusions i resoldre controvèrsies legals sobre la vinculació, es disposa d'una eina facilitada pel Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques, les consultes a la Direcció General de Tributs (DGT).

5.2. Anàlisi de les diferents relacions

5.2.1 Una entitat i els seus socis o partícips

Aquesta vinculació ja es trobava present en les regulacions anteriors de les operacions vinculades, amb la peculiaritat de la nova reforma ja explicada amb anterioritat. Una teoria de diversos autors i compartida per RUIZ GALLUD⁸⁰ es basa en justificar que abans el legislador espanyol desconfiava de la possible capacitat que

⁷⁷ CORDÓN EZQUERRO, T. Op. Cit. Pàg. 97 – 99.

⁷⁸ El Tribunal Superior de Justícia de Madrid, en sentència de 17 de novembre de 2005 va dir que quan es realitzava una operació, si hi havia la vinculació exigida per la llei, s'aplicaven les regles de valor de mercat, tot i que en aquell exercici es perdés amb posterioritat la vinculació. L'Audiència Nacional, en sentència de 10 de novembre de 2007, va recordar també que és necessari aplicar la norma vigent amb cada operació.

⁷⁹ Recordem que això es dona en les operacions entre soci – societat, ja que amb l'actual reforma, amb percentatges de participació inferiors al 25%, ja no es consideren vinculades.

⁸⁰ RUIZ GALLUD, S. “*Ámbito subjetivo del perímetro de vinculación. Capítulo 5.*” en CORDON EZQUERRO, T.(Coord.) “*Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. CEF. Madrid. 2010. Pàg. 56.

podien tenir els socis per alterar els preus de les coses simplement per la seva condició d'accionistes i la seva influència sobre els administradors de la societat.

5.2.2 Una entitat i els seus consellers o administradors

Hi ha dos aspectes a tenir presents sobre aquesta vinculació. Per una banda, la última reforma de l'IS ha determinat que ja no es considera vinculació la retribució o sou que reben els consellers o administradors de les societats per l'exercici de les seves funcions. Així doncs, tenim ja un element clau que escapa del marc legal de les operacions vinculades i, per tant, aquest salari no és necessari que es valori a preu de mercat.

A més, en el penúltim apartat de l'article 18.2 fa referència explícita a la figura dels administradors de dret i de fet⁸¹. És important el matís i la diferència bàsica entre els dos. Els primers són administradors que han estat nomenats seguint els tràmits legals que requereix la llei, mentre que els de fet són aquells que se'ls considera com a tal perquè duen a terme funcions inherents a la figura d'un administrador, però que en cap cas ha estat nomenat segons el procediment legalment establert. Tot això desemboca, segons PUJOL PÀMIES⁸², en provocar un retorn de la temuda inseguretats jurídica al nostre ordenament, causat per aquest concepte jurídic indeterminat.

5.2.3 Una entitat i els cònjuges o persones unides per relació de parentesc amb els socis o partícips, consellers o administradors.

La relació de parentesc que marca la llei és la de persones unides per una relació de parentesc, en línia directa o colateral, per consanguinitat o afinitat fins al 3r grau dels socis o partícips, consellers o administradors. Amb aquest perímetre de vinculació podem entendre que el legislador el que buscava era evitar i controlar operacions amb parents que poguessin arribar a ser desconeguts per la pròpia entitat o societat.

Per posar un exemple de vinculació en aquest cas, la trobaríem en el hipotètic cas de que es produís un arrendament d'una nau o local a una entitat de la que fos soci

⁸¹ El Tribunal Suprem, en sentència de 7 de maig de 2007, els va definir com aquells que sense haver estat formalment nomenats, exerceixen funcions com si ho estiguessin, prescindint de tals formalitats.

⁸² PUJOL PÀMIES, A. "*Implicaciones mercantiles de las operaciones vinculadas. Capítulo 22.*" en CORDON EZQUERRO, T. (Coord.). Op. Cit. Pàg. 848.

el cònjuge del propietari del local. Així doncs, aquesta operació estaria subjecte al procediment de valor de mercat.

5.2.4 Dues entitats que pertanyin al mateix grup

El concepte “grup” mereix especial atenció en quant al seu significat. Des del punt de vista mercantil i com bé apunta CARMONA FERNÁNDEZ⁸³, entenem que existeix un grup quan una societat ostenta, de forma directa o indirecta, el control d’una o altra societat, de manera que les societats controlades formen part d’un sol grup i es troben vinculades entre sí, tinguin o no una participació directa del capital. Per tant, direm que ens trobem davant un grup quan la participació –directa o indirecta – entre societats sigui superior al 50% de capital de l’altre.

Les regulacions anteriors parlaven de que trobàvem un grup empresarial quan hi havia una societat amb poder de decisió sobre una altra. Però això provocava interpretacions diverses sobre què calia entendre per poder de decisió. No quedava clar si dins d’aquests termes hi podien encabir també un control econòmic, influència econòmica o fins i tot certa identitat d’interessos.

5.2.5 Els supòsits e) i f) de l’article 18.2

En aquest punt hem d’analitzar concretament dos situacions. La primera referent a què passa quan ens trobem una entitat i els socis o partícips d’una altra entitat, quan aquestes dues entitats pertanyen al mateix grup. La segona serà en relació a la vinculació entre una entitat i els cònjuges o persones unides per relació de parentesc amb els socis o partícips d’una altra entitat, quan les dues societats també formen part del mateix grup.

Troblem una nova llacuna legal important en aquest nou redactat de la norma. La llei, en el cas d’establir els graus de parentesc, sols parla de socis o partícips, però no dels administradors o dels consellers⁸⁴. Això pot provocar que s’intenti utilitzar aquestes figures per eliminar les vinculacions i poder pactar preus sense veure’s perjudicats per l’obligació d’establir-los a valors de mercat.

⁸³ CARMONA FERNÁNDEZ, C. “*Implicaciones mercantiles de las operaciones vinculadas. Capítulo 2.*” en CORDON EZQUERRO, T.(Coord.). Op. Cit. Pàg. 18.

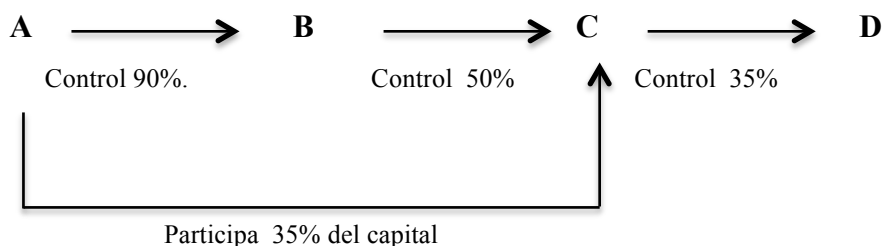
⁸⁴ CORDÓN EZQUERRO, T. Op. Cit. 110-112

Un exemple pràctic ajudarà a una millor comprensió d'aquest apartat i el seu perímetre de vinculació. Concretament parlem d'aquells casos on tenim un grup empresarial format per dos societats: A i B. Imaginem el supòsit en que un senyor X és soci de la societat B i en controla el 45% del capital social. Si suposem que el germà del senyor X, és a dir, Y, realitza una operació amb la societat A, aquesta es considera una operació vinculada. Ara bé, si el senyor X, enlloc de ser soci és administrador de la societat B i el seu germà fa una operació amb la societat A, aquesta no serà una operació vinculada pel que hem dit anteriorment .

5.2.6 Participació indirecta⁸⁵ del 25% entre entitats: supòsits g) i h) de l'article 18.2

Els dos supòsits derivats d'aquest apartat són aquelles relacions que es donen entre societats quan una d'aquestes participa de forma indirecta – igual o superior en un 25% - en el capital o fons socials de l'altra. També delimita el perímetre de quan ens trobem en casos on dues entitats on els mateixos socis o parents⁸⁶ participen, de forma directa o indirecta, en almenys el 25% del capital social o dels fons propis.

Els percentatges de participacions indirectes⁸⁷ es calculen arrel de les influències que tenen unes societats sobre les altres. Imaginem que tenim el següent mapa societari.



Queda clar que A i B és una participació directa del 90%. Ara bé, si volem saber quina participació té A sobre la societat C ens trobem, per una banda, amb que caldrà

⁸⁵ Hem de diferenciar la participació directa de la indirecta. La directa la trobem quan una matriu (A) controla i domina una altra societat (B) . La indirecta la trobaríem entre la matriu i una altra societat que es trobés controlada per B, per exemple, (C). És a dir, seria la relació entre (A) i (C).

⁸⁶ Cònjuge o persones unides en relació de parentesc, en línia directa o colateral, per consanguinitat o afinitat fins al 3r grau

⁸⁷ MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho Financiero y Tributario Español. Normas Básicas*. 21 Edició. Madrid. Lex Nova. 2015. Pàg. 655. f

sumar la participació directa que té (35%) juntament amb la indirecta que té sobre C arrel de que també la controla la societat B. Pel càlcul de la participació indirecta entre A-C es multipliquen els dos percentatges de participació que hi ha entre elles (90% - relació A-B - i 50% - relació B-C -. El resultat és un 45% de participació indirecta de la societat A sobre C, que sumat a la participació directa (35%), ens dona una participació de la entre dels societats A-C del 80%. Al ser els dos percentatges superiors al 50%, podem afirmar que les societats A – B – C conformen un grup empresarial⁸⁸.

La participació indirecta de la societat A sobre la D (de directa no en tenim en aquest supòsit), serà la resultant de multiplicar les participacions que hi ha entre les diferents societats (90% x 50% x 35%). El resultat és d'un 15,75% de participació indirecta de la societat A en relació a la societat D, per tant, no es trobaria dins el perímetre vinculant que ha establert el legislador del 25%.

La DGT ha determinat que la vinculació arriba fins a tot als casos on tenim una societat A que té participació superior al 25% sobre B i C, però B – C no tenen cap tipus de relació ni participen l'una de l'altra. Si això passa, les operacions entre B i C també tenen la consideració de vinculades⁸⁹.

5.2.7 Una entitat resident en territori espanyol i els seus establiments permanents a l'estranger

Aquest últim supòsit de vinculació de l'art. 18.2 és el que dona un pinzellada més internacional a l'articulat, ja que apareix el concepte d'establiment permanent. Aquesta figura, utilitzada sobretot en l'àmbit tributari, és clau per poder determinar el dret que tindrà el país a poder gravar les rentes que s'obtenen en aquell Estat per un no resident. El trobem regulat a l'apartat primer de l'article 5 del MCDI de la OCDE i allà es defineix com “aquell lloc fix de negocis a través del qual una empresa realitza tota o part de la seva activitat”⁹⁰.

Per tant, les operacions que es realitzin entre les societats espanyols amb residència fiscal a Espanya, d'acord amb els requisits de l'article 8.1 de la LIS i els seus

⁸⁸ Es forma grup quan una societat té més del 50% del control d'una o varies societats.

⁸⁹ CORDÓN EZQUERRO, T. Op. Cit. 113-115.

establiments permanents es veuran obligades a negociar i operar amb valors normals de mercats.

5.3 La regulació espanyola des del punt de vista internacional

Tot i les diferents vinculacions analitzades, quan recuperem el concepte de preu de transferència és fàcil caure en la idea de les operacions que es fan a escala internacional, però no per això hem de subestimar la regulació nacional que tenim de les operacions vinculades. Com recorda l'autor GOROSPE OVIEDO ⁹¹ els paràmetres de vinculació de la legislació espanyola, comparat amb els d'altres països, són amplis i afecten tant a persones físiques com multinacionals. Ara bé, es critica el fet de que la normativa ha estat redactada pensant sobretot en la figura de les multinacionals i no posa facilitats a l'hora de determinar la base imposable de la transferència de béns i de les prestacions de serveis.

No obstant això, cal valorar positivament que tot i algunes diferències terminològiques entre la legislació espanyola i els models de la OCDE⁹² que sols aporten confusió, la nostre regulació sobre subjecció fiscal és més detallada i ofereix una referència més i específica. La que proposa la OCDE és més general i fa referències més genèriques, ja que parla de participació directa o indirecta en el control, capital o direcció entre les empreses però no concreta més. És com una clàusula oberta que permet diferents interpretacions i ofereix, al meu criteri, massa permissivitat.

⁹¹ GOROSPE OVIEDO, J.I. "I prezzi di trasferimento nelle imposte sul reddito". [En línia] Rivista di Diritto Tributario interazionale, núm. 1-2, 2009. Pàgines 47 a 56. [Data de consulta: 5-04-16] [Accés gratuït]. http://dspace.ceu.es/bitstream/10637/3990/1/pag47_56.pdf

⁹² La vinculació entre empreses associades en el marc internacional es dona, segons l'art. 9 del Conveni de Doble Imposició de la OCDE, quan:

- Una empresa d'un Estat contractant participi de forma directa o indirecta en la direcció, control o capital d'un empresa d'un altre Estat contractant, o
- Unes mateixes persones participen directa o indirectament en la direcció, control o capital d'un empresa d'un Estat contractant i d'una altre empresa d'un altre Estat contractant, i en un i altre cas, les dues empreses es troben, arrel de les seves relacions financeres o comercials, unides per condicions acceptades o imposades que difereixen de les que serien acordades per empreses independents, els beneficis que haurien estat obtinguts per una de les empreses de no existir aquestes condicions, i que, de fet, no s'han produït a causa de les mateixes, poden ser inclosos en els beneficis d'aquesta empresa i sotmesos, en conseqüència, a imposició.

6. Els mètodes de valoració

6.1 L'article 18.4 de la LIS

L'Article 18.4 de la LIS estableix els mètodes dels que disposem per determinar els valors de mercat de les operacions vinculades. En anteriors regulacions els trobàvem en una situació d'aplicació subsidiària o de jerarquia, en el sentit de que era necessari seguir l'ordre a través dels quals els disposava la llei i sols podíem aplicar-ne un quan descartàvem la possibilitat d'utilitzar-ne l'anterior. Aquests mètodes són essencials i bàsics pel correcte desenvolupament del principi arm's length que regeix tota la regulació de les operacions vinculades. Actualment, l'articulat té al següent disposició:

4. Per determinar el valor de mercat, s'ha d'aplicar qualsevol dels mètodes següents:

a) Mètode del preu lliure comparable, pel qual es compara el preu del bé o servei en una operació entre persones o entitats vinculades amb el preu d'un bé o servei idèntic o de característiques similars en una operació entre persones o entitats independents en circumstàncies equiparables, i s'efectuen, si cal, les correccions necessàries per obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.

b) Mètode del cost incrementat, pel qual s'afegeix al valor d'adquisició o cost de producció del bé o servei el marge habitual en operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents o, si no n'hi ha, el marge que persones o entitats independents apliquen a operacions equiparables, i s'efectuen, si cal, les correccions necessàries per obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.

c) Mètode del preu de revenda, pel qual se sostreu del preu de venda d'un bé o servei el marge que aplica el revenedor en operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents o, si no n'hi ha, el marge que persones o entitats independents apliquen a operacions equiparables, i s'efectuen, si cal, les correccions necessàries per obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de l'operació.

d) Mètode de la distribució del resultat, pel qual s'assigna a cada persona o entitat vinculada que efectui de manera conjunta una o diverses operacions la part del resultat comú derivat de l'operació esmentada, en funció d'un criteri que reflecteixi

adequadament les condicions que haurien subscrit persones o entitats independents en circumstàncies similars.

e) Mètode del marge net operacional, pel qual s'atribueix a les operacions efectuades amb una persona o entitat vinculada el resultat net, calculat sobre costos, vendes o la magnitud que resulti més adequada en funció de les característiques de les operacions idèntiques o similars dutes a terme entre parts independents, i s'efectuen, quan calgui, les correccions necessàries per obtenir l'equivalència i considerar les particularitats de les operacions.

Per escollir el mètode de valoració s'ha de tenir en compte, entre d'altres circumstàncies, la naturalesa de l'operació vinculada, la disponibilitat d'informació fiable i el grau de comparabilitat entre les operacions vinculades i no vinculades.

Quan no sigui possible aplicar els mètodes anteriors, es poden utilitzar altres mètodes i tècniques de valoració generalment acceptats que respectin el principi de lliure competència ⁹³.

Cal partir de la idea de que no hi ha cap mètode dels anteriors que ens pugui servir per determinar que qualsevol tipus d'operació vinculada es duu a terme d'acord al principi arm's length. L'autor ORTEGA CALLE ⁹⁴, en relació a les diferents opcions que ens oferta la legislació, ens recorda que és el contribuent l'encarregat d'acreditar quin sistema vol utilitzar per demostrar que les operacions que realitza amb altres parts vinculades es troben emparades per valors de mercat. La tasca del contribuent consisteix en determinar quin mètode vol utilitzar i, per decidir-se entre un o altre, es basarà en la informació disponible i les característiques concretes de l'operació. Un cop decideixi el mètode, el següent pas consisteix en aconseguir un "valor" que sigui el que utilitzarà el contribuent per demostrar que l'operació es duu a terme d'igual forma que es faria si la realitzessin dues parts independents.

La OCDE ha dividit els mètodes en dos grans grups: d'una banda tenim els mètodes tradicionals de determinació dels preus de competència, on hi trobaríem els

⁹³ Espanya. Llei 27/2014, de 27 de novembre de 2014, de l'Impost de Societats. Butlletí Oficial de l'Estat, de 28 de novembre de 2014. Núm. 288. Pàg. 26. Trad. pròpia.

⁹⁴ ORTEGA CALLE, M. "Análisis de comparabilidad. Supuestos de vinculación. Capítulo 4." en CORDÓN EZQUERRO, T. (Coord.). Op. Cit. Pàg. 117 a 120.

primers tres apartats de l'article 18.4 i els mètodes de benefici o de resultat, que serien els altre dos apartats restants.

6.2 Els mètodes tradicionals per determinar els preus de transferència

Comencem el nostre anàlisi per aquests mètodes tradicionals. La OCDE sempre ha mostrat una postura de certa preferència per aquests 3 mètodes ja que, en les regulacions anteriors on s'establia la jerarquia anteriorment explicada, sempre obligava a intentar establir els preus per aquests mètodes, i sols es passava mètodes de benefici quan no era possible determinar els valors de mercat amb el sistema tradicional.

Una possible justificació d'aquesta preferència ens la dona RUBIO GUERRERO ⁹⁵, quan diu que aquests mètodes ens proporcionen una forma directa de descobrir si aquestes condicions derivades de les operacions vinculades difereixen o no de les que s'haurien creat entre dos societats independents, ja que, en la major part dels casos, les diferències entre transaccions vinculades i no vinculades són fàcilment identificables, i és per això que es prefereixen aquests mètodes senzills i simples.

6.2.1 El mètode de preu lliure comparable

Aquest mètode, altrament anomenat CUP per les seves sigles en anglès (*Comparable Uncontrolled Price Method*), té la peculiaritat de que es basa en una comparativa de l'operació vinculada amb d'altres entre parts independents que tinguin per objecte el mateix bé o servei, i si això no és possible, que sigui de característiques similars. Si comparem els dos preus i observem diferències, significarà que l'operació vinculada no respon a les forces de mercat de l'oferta i la demanda i per tant, el preu de transferència es substituirà pel preu que havien pactat les dues parts independents⁹⁶.

En la seva simplicitat radica el seu principal problema. És molt complicat que puguem trobar operacions entre independents amb un grau molt elevat de similituds amb l'operació vinculada. Per tal de cercar les operacions similars que utilitzarem per comparar, el contribuent disposa de fonts comparables internes i externes. Les internes consistirien en aquelles on s'extreuen els elements de comparació de les operacions que realitza la pròpia empresa amb altres parts no vinculades. Així doncs, és fàcil pel

⁹⁵ RUBIO GUERRERO, J.J. Op. Cit. Pág. 46 a 89.

⁹⁶ HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, O. i JUSTO ALONSO, A. Op. Cit. Pág. 55.

contribuent recórrer a aquesta font degut a que disposa de primera mà dels elements comparatius i no ha de recórrer a les fonts externes. Aquestes últimes serien aquelles que s'extreuen de la comparativa de dues societats independents que no formen part de grup societari. El problema radica en que és més complicat obtenir informació de fonts externes, ja que molts elements comparatius formen part de la informació privada de les empreses. Per buscar aquests comparables externes, el contribuent ha d'adquirir una llicència d'un ús d'una base de dades específica per obtenir aquest tipus d'informació⁹⁷.

Segons les directrius de la OCDE ⁹⁸, per poder efectuar la comparació cal complir dues condicions:

1. Que les peculiaritats o diferències entre les dues operacions, en el cas de que existeixin, no quedin reflectides en el preu que fixa el mercat lliure i,
2. si aquestes diferències tenen incidència en el preu del producte, aquest pugui ser corregit mitjançant ajustaments.

Per tant, podem afirmar que, tot i que en principi la idoneïtat d'aquest mètode radica en poder tenir una operació igual en tots els termes objectius i subjectius, si hi ha diferències, hem de poder conèixer i saber la incidència que tenen en el preu final i, per tant, que aquest es pugui ajustar.

Un exemple pràctic per entendre ràpidament aquest mètode seria el supòsit en que tenim dues societats vinculades: A – B i la primera fa un préstec a la segona. Davant aquesta situació queda clar que aquest préstec ha de tenir unes condicions iguals que les que tindria entre dues parts independents, de manera que el tipus d'interès de l'operació ha de ser el mateix que el que aplicaria una entitat bancària a la societat B en un préstec d'iguals característiques: termini, import, etc.⁹⁹

Imaginem que el supòsit de fet és més complicat. Imaginem que entre dues empreses vinculades hi ha una compravenda, per exemple, de grans de cafè de marca blanca que provenen de Panamà. L'operació que podem agafar com a referència per

⁹⁷ Actualment hi ha diverses bases de dades que permeten, procedent del Registre Mercantil, analitzar i obtenir informació financera d'una gran quantitat de companyies públiques i privades, tant d'àmbit nacional com internacional.

⁹⁸ HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, O. i JUSTO ALONSO, A. Op. Cit. Pàg. 57.

⁹⁹ Ibid. Pàg. 58-59.

poder comparar si el preu de transferència és a valor de mercat és justament una empresa del Panamà que ven els mateixos grans de cafè de marca blanca, de la mateixa qualitat i quantitat a altres empreses independents. En aquest cas seria fàcil determinar si el preu de transferència s'ajusta o no. Ara bé, suposem que la única operació similar és d'una societat que ven grans de cafè de marca blanca, però que és del Brasil. Arribat a aquest punt haurem de descobrir si realment la procedència de producte té o no un efecte directe en el preu final del producte. Si podem saber el marge diferencial arrel de la procedència de producte, i el detectem amb prou exactitud, serà suficient amb aplicar un marge d'ajustament al preu final del nostre preu de transferència.

6.2.2 Mètode de Cost Incrementat¹⁰⁰

Aquest segon mètode consisteix en afegir al valor d'adquisició o cost de producció d'un bé o servei el marge habitual en operacions idèntiques o similars amb persones independents. És a dir, és un mètode on es parteix dels costos que té el proveïdor i s'hi afegeix un marge de cost incrementat – un percentatge addicional¹⁰¹ - que representa el marge de benefici que el productor espera obtenir quan realitza l'operació vinculada. Aquest resultat final es pot considerar un preu de transferència fiable en sintonia amb el principi de lliure competència.

La fórmula que ens defineix aquest mètode és la següent:

$$\text{Preu de mercat} = \text{Cost de Producció} + \text{Percentatge addicional}$$

Aquest mètode és ideal per aquelles operacions de compravenda de productes semi acabats entre parts vinculades o en prestacions de serveis entre aquestes. Suposem que tenim dues societats vinculades: A i B. La primera és un bufet d'economistes i presta al servei de la societat B el 50% del temps laboral d'un dels economistes, el cost anual del qual és de 50.000 euros/any. Té un marge de benefici per clients externs del 20%. En aquest cas, el preu de transferència que sorgeix d'aquesta prestació de serveis ha de ser: $(50\% \text{ de } 50.000) = 25.000 \text{ euros (cost del servei prestat)} \times (1 + 20\%)$ (percentatge addicional) = 30.000 euros - preu de transferència -.

¹⁰⁰ Als informes de la OCDE el trobem sota el nom anglès de “Cost Plus”.

¹⁰¹ És un valor addicional al cost, un “make up” – maquillatge – derivat en un percentatge

La clau d'aquest mètode es situa en determinar de forma precisa el marge de benefici, i per fer-ho, cal realitzar un anàlisi de comparabilitat. En principi tenim diferents alternatives per determinar-lo: (1) la primera consistiria en comparar el marge de benefici de l'operació vinculada amb el marge d'altres operacions entre tercers independents de característiques iguals o molt similars sota condicions equiparables. (2) si ens trobem amb que no tenim operacions independents per comparar, mirariem si la companyia ven a tercers independents i el marge que obté d'aquelles transaccions. Si no ven a tercers independents, el marge el podríem calcular amb el marge que obtenen tercers independents en operacions de venda molt similars. (3) Si no tenim cap operació per comparar, la última solució seria comparar les funcions i tasques per realitza la societat que crea els béns o presta els serveis i comparar aquestes funcions amb les que fan terceres parts independents per fer una estimació similar en quant al marge que es pot arribar a assolir¹⁰².

Una forta crítica que rep aquest mètode i que també reconeix la OCDE és que aquest sistema no es basa en l'eficiència productiva de la producció del bé o dels serveis prestats. Com que es ceneix als costos directes de producció dels béns i serveis i sobre aquestes es limita a aplicar el percentatge o marge addicional, això provoca que podem estar davant casos d'ineficiència productiva ja que com majors siguin els costos que suposa la producció i elaboració dels béns o dels serveis en qüestió, major serà aquest valor comparatiu¹⁰³. L'ús correcte d'aquest mètode provoca la necessitat de que existeixi una comptabilitat de costos per saber realment els costos de producció reals, però és complicat obtenir informació fiable i pública¹⁰⁴.

6.2.3 El mètode de preu de revenda¹⁰⁵

Aquest mètode s'aplica de forma general en aquells casos on tenim productes que s'adquireixen a una societat vinculada i es venen a una societat independent. Per obtenir el valor normal de mercat a través d'aquest sistema és necessari partir del preu de venda dels béns o serveis adquirits de forma prèvia per una de les societats del grup –

¹⁰² Auditores Valencianos Asociados. Op. Cit. Pàg. 17.

¹⁰³ AFIGE. Aula Virtual. *La normativa de operaciones vinculadas*. [En línia]. Revista jurídica i financiera. Marzo 2012. [Data de consulta: 25-04-16] [Accés gratuït] www.aulavirtual.afige.es

¹⁰⁴ RUBIO GUERRERO, J.J. Op. Cit. . Pàg. 59-61

¹⁰⁵ Altrament anomenat *Resale Price Method* als informes de la OCDE.

operació vinculada – que s’apliquen a un tercer totalment independent. Un cop el tenim, hem de restar el marge brut, que el conformen les despeses de l’operació i el benefici del venedor¹⁰⁶. És un mètode de descomposició, que es sol utilitzar quan aquesta empresa vinculada es dedica a la comercialització de béns o de serveis i no a la fabricació o transformació de productes. La situació és senzilla: tenim dues societats vinculades - A i B - i entre aquestes hi ha una compravenda de la primera a la segona. Ara, aquesta segona revèn el producte que en un primer moment li havia venut la societat A a un tercer independent. Per saber si el preu de transferència pactat entre les dues societats vinculants s’ajusta als valors de mercat, agafem el valor del preu de la revenda i li eliminem el marge de benefici i les despeses de l’operació que porta incorporat:

$$\text{Preu de mercat} = \text{Preu de revenda} - \text{Marge de benefici}$$

La informació que necessitem sobre el marge de mercat per comparar-ho amb el nostre preu de transferència el podem obtenir arrel del marge obtingut pels distribuïdors del grup societari en operacions no controlades comparables. Però també es pot acudir a preus de revenda externs, a través dels marges que obtenen distribuïdors independents en transaccions no controlades comparables. Com menys modificacions pateixin els productes, més fiable serà aquest mètode¹⁰⁷.

Els avantatges principals són que les diferències entre els productes que volem comparar no són rellevants, ja que estem davant normalment de distribucions de béns sense nous valors afegits – no són productes que es transformen posteriorment i es pateixen un augment de preu. Ara bé, el problema essencial de la comparativa el torbem en la figura del revededor. Si ens trobem que el revededor que utilitzem per comparar el nostre preu de transferència ha fet una despesa molt important en publicitat i promoció del producte, és normal que després la rendibilitat que vulgui obtenir sigui major per compensar. En aquests casos haurem de comprovar si realitzant petits ajustaments és suficient o si hem de descartar per complert l’ús d’aquest mètode per obtenir el preu de mercat i poder-lo comparar amb el nostre preu de transferència.

¹⁰⁶ CARMONA FRESNESA, A. *La valoración de las operaciones vinculadas*. [En línia]. Alvares Abogados. 2014. [Data de consulta: 28-04-16] [Accés gratuït]. Pág. 4. www.alvaresabogados.com

¹⁰⁷ Ibid. Pàg. 6

6.3 Els mètodes de benefici

Els informes de finals de s. XX de la OCDE sobre preus de transferència van optar per ser permissius a l'hora de poder utilitzar nous mètodes apart dels tradicionals, ja que tot i que aquest últims són els que a priori ens atorguen més fiabilitat, en algunes situacions les condicions de comparabilitat no permeten aplicar-los, ja que cada cop les operacions tenien un grau més elevat de complexitat i era necessari obrir la porta a nous sistemes que permeten determinar els preus de mercat a través de la distribució de beneficis que en circumstàncies similars haurien tingut lloc entre dues empreses independents.

Això es fa, ahora, ja que ,com bé ens diu RUBIO GUERRERO ¹⁰⁸, els beneficis de les transaccions no es torben tant influïts per les característiques específiques de les diferents operacions, sinó que en tot cas són el resultat de característiques de les empreses i les funcions que desenvolupen, els actius utilitzats i els riscos assumits. Com que aquests mètodes pràcticament no tenen dependència de les similituds entre operacions per comparar-les tal i com passa amb els mètodes tradicionals, aquests es solen utilitzar en casos difícils i complexos.

6.3.1 Mètode de la distribució del resultat

Aquest es basa en la determinació de benefici conjunt realitzat per totes les parts que han intervingut en una operació vinculada. Un cop s'identifica el benefici, aquest es reparteix entre totes les companyies o societats que han intervingut en l'operació aplicant un criteri de repartiment que intenti reflectir la distribució de benefici que s'hauria dut a terme per dues companyies totalment independents, d'acord al principi del preu lliure.

De forma resumida, aquest mètode consisteix en repartir el benefici obtingut d'una operació vinculada d'igual forma que es faria entre dues societats independents. El que fem és assignar a cada societat que contribueix al producte final la part que li correspondria del resultat del total de l'operació.

Aquest repartiment de benefici es fa tenint en consideració criteris vàlids com podrien ser els actius que pugui tenir cada societat, les costes o despeses de cada una de

¹⁰⁸ RUBIO GUERRERO, J.J. Op. Cit. . Pág. 65 – 69.

les parts. Sense perdre l'objectivitat del repartiment, aquest ha de ser just. Una crítica que rep aquest mètode, que la OCDE en el seu dia considerava com a subsidiari i residual - és que tant sols és recomanable utilitzar-lo en operacions on les operacions vinculades es duen a terme entre parts que es troben relacionades de forma molt directa i difícut molt valorar-les de forma separada.

Això succeeix, per exemple, en situacions on trobem un grup empresarial dedicat al desenvolupament d'un programa informàtic i les societats que es dediquen a realitzar part del resultat comú aporten diferents elements difícilment valorables de forma individual: imaginem que la societat A elabora el programa i el subministra i la societat B es dedica a la Investigació i Desenvolupament (I+D) i forma als tècnics i enginyers de la societat A. Com que la primera manipula elements tangibles però la segona aporta elements intangibles que en dificulta la seva valoració, es recorre a aquest mètode.

Així doncs, aquest grup societari dedicat a l'elaboració de software, probablement abans d'iniciar la seva activitat decidirà de quina forma es repartirien els beneficis. Aquest sistema de repartiment serà el que s'haurà de realitzar a través de mateix procediment que haurien fet dues societats independents en la mateixa situació.

6.3.2 Mètode del marge net operacional

L'últim mètode de l'article 18.4 de la LIS es centra en estudiar el marge net calculat sobre una magnitud, que solen ser les ventes, actius o despeses que obté una empresa en una o un conjunt d'operacions vinculades. Un cop s'obté aquest marge, a través de la comparabilitat que portem utilitzant amb la resta de mètodes i que deriva de l'aplicació del principi de plena competència, comprovarem si s'ajusta o no al que obtenen altres empreses per veure si és el que sol haver-hi entre dues parts independents.

L'autor CARMONA FRESNESA ¹⁰⁹ proposa una sèrie de fases per facilitar l'aplicació d'aquest mètode:

¹⁰⁹ CARMONA FRESNESA, A. Op. Cit. Pàg. 7

1. En primer lloc cal escollir la ràtio o magnitud – un indicador – en funció de les característiques de l'operació. Els dos més utilitzats són els indicadors de vendes – quan analitzem operacions en l'àmbit de la distribució – i de costos – quan analitzem operacions centrades en la producció de béns o prestació de serveis.
2. El següent pas consisteix en calcular aquesta ràtio per a diferents operacions que puguin ser comparables per la seva localització, estructura econòmica i funcional.
3. Finalment, a través d'una metodologia estadística, es fa una mitjana aritmètica de les ràtios obtingudes per tal d'obtenir-ne una que sigui fiable i que ens serveixi per saber si l'operació vinculada s'ajusta o no i si cal procedir a realitzar els ajustaments corresponents.

Imaginem que tenim un grup amb dues societats: A – B i la primera, per exemple, fa una rehabilitació a les oficines de la societat B. Aquesta prestació de serveis té un cost d'obra de 200.000 euros, i al analitzar empreses del mateix sector descobrim que solen aplicar de mitjana un marge net mig del 20% sobre les costos. En aquest cas, el preu de transferència hauria de ser de 240.000 euros.

6.4 La valoració dels béns intangibles

L'especialització i la gran despesa en investigació i desenvolupament que comporta un món cada cop més competitiu ha derivat en que cada cop més entre la comptabilitat de les empreses hi trobem actius intangibles. A diferència de la resta d'actius, aquests béns intangibles comporten greus problemes per determinar-ne la titularitat – a no ser que es trobin registrats i documentats, com podrien ser les patents - i aplicar-hi els mètodes de valoració per comprovar si les transaccions on hi ha intangibles s'ajusten o no a preus de mercat és tot un repte¹¹⁰. És complicat trobar operacions entre independents amb grans elements de similitud per poder comparar-ho amb les nostres operacions vinculades.

¹¹⁰ GARCÍA PÉREZ, J.A. *Consideraciones sobre precios de transferencia de propiedad intangible*. [En línia]. Vol. 17. Cuadernos de Formación. IEF. 2014. [Data de consulta: 25-04-16] [Accés gratuït] Pàg. 105 a 124. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formation/2014_17_07.pdf

Iniciant l'anàlisi dels elements intangibles en la vessant conceptual és important observar que la regulació actual de les operacions vinculades no fa referència a què cal entendre per aquests elements ni tampoc ens dona regles especials per a la seva valoració. Això fa que per obtenir una definició hem de recórrer al que diuen les directrius de la OCDE en el capítol 6é, on fa consideracions específiques aplicables als actius intangibles. L'apartat 6.2 ens els defineix com aquelles actius *“que cobreix des dels drets d'utilització d'actius industrials com patents, marques o noms comercials, dibuixos o models. També comprèn la propietat literària i artística i la propietat intel·lectual, com ara coneixements pràctics – know how – i secrets mercantils”*¹¹¹

La qüestió que cal resoldre és com es transfereixen aquests elements en les operacions vinculades, és a dir, quins negocis jurídics o figures podem utilitzar. Una situació que ens podem trobar és una transmissió de la totalitat d'un bé intangible entre dues societats del mateix grup, conjuntament amb tots els drets annexes al bé. Això seria una cessió lucrativa dels drets sobre una intangible a una altra societat. Una figura que podríem utilitzar seria la d'una cessió onerosa i un contracte sobre transmissió de drets sobre intangibles seria el de llicència. Un altre contracte que seria útil seria el contracte de cessió d'una marca a canvi de royalties.

El problema és quan duem a terme operacions on es barregen elements tangibles amb intangibles. La majoria de cops es poden separar les dues prestacions i valorar-les separatament, però és normal trobar situacions on els intangibles no es pot transmetre de forma separada com, per exemple, quan fem una transmissió d'un know how i subministrem components essencials per a que aquest es pugui produir i comercialitzar. Si es valoren de forma separada tenen un valor que difereix de la seva valoració com a conjunt. Aquí és on es planteja realment el problema, ja que no podem individualitzar els dos elements i intentar descobrir els valors de mercat per separat de cadascun d'ells per veure si s'ajusta o no l'operació al principi arm's length¹¹².

¹¹¹ OECD: *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. París. 2013. OECD Publications. Pàg. 226-230.

¹¹² COSÍN OCHAÍTA, R. *Valoración de los bienes intangibles en ajustes por precios de transferencia*. [En línia]. Vol. 4. Cuadernos de Formación. IEF. 2007. [Data de consulta: 25-04-16] [Accés gratuït]. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/04_2007/Colab_18_07.pdf

Centrant-nos en termes ja de valoració d'aquests intangibles, hi ha una forta crítica sobre si realment és necessari aplicar l'anàlisi de comparabilitat d'igual forma que amb la resta d'actius, ja que aquests elements intangibles tenen un procés de creació i potencial comercial incert, tenen un llarg període de desenvolupament i un cost elevat i sense garantia del seu èxit o fracàs en un termini de temps. Tots aquests elements d'incertesa aporten certa inseguretat jurídica.

Les directius de la OCDE anteriorment esmentades, en el paràgraf 6.26 reconeix que: *“quan intervenen intangibles de gran valor, pot ser complicar identificar operacions comparables entre empreses independents”*. Els mètodes tradicionals no solen ser útils i hi ha cert consens en determinar que el millor mètode dels que proposa la OCDE per valorar els intangibles és el mètode de distribució de resultat, tot i que també pot plantejar problemes.

Segons l'autor DURANT RODRÍGUEZ¹¹³, prèviament a la comparació de les operacions vinculades amb intangibles amb d'altres entre parts independents, cal determinar alguns factors com podria ser determinar els beneficis que s'esperen aconseguir amb els intangibles, quines limitacions en l'àmbit geogràfic hi ha en l'exercici dels drets, si comporta despeses d'inici d'activitat, les quotes de mercat, el volum de ventes o si permet, per exemple, la cessió de la llicència obtinguda, entre d'altres.

Hi ha 3 tècniques acceptades per valorar els intangibles.

1. L'enfocament de mercat. Aquest consistiria en avaluar l'actiu i comparar-lo amb altres valors d'actius de la mateixa naturalesa en mercats amb parts independents. Aquest seria igual que l'anàlisi de preu lliure comparat – CUP – però ja hem dit que és molt improbable trobar transaccions iguals amb intangibles que permetin comparar-les amb operacions vinculades.
2. L'enfocament d'ingressos. Aquest mètode valora els actius intangibles segons el valor dels fluxos de caixa i tresoreria que pot generar en un futur i els que ens

¹¹³ DURAN RODRÍGUEZ, V. *“Operaciones sobre intangibles. Ejemplos prácticos. Capítulo 8”* en CARMONA FERNANDEZ, N. *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas. Valoración y documentación*. 1ª Edició. Madrid. CISS. 2011. Pàg. 520 a 525

estalviem. Dins d'aquest hi ha el sistema de cash flow – que fa referència a la quantitat que s'obté com a retribució de l'intangible si aquest és objecte d'una segona transmissió – el sistema basat en el diferencial de preu – que suposa aïllar la part de preu dels productes que corresponen al valor que aporta l'intangible, el sistema de superbeneficis – que parteix de que tot el valor generat per una empresa s'atribueix a les marques i intangibles – i el sistema basat en royalties, que té la dificultat de que també necessita comparables com l'enfocament de mercat.

3. L'enfocament de costes. Aquest valora els intangibles a través del seu cost de reproducció i de reposició del bé, però també presenta molts problemes ja que no té en compte ni els ingressos que pot gener el bé o la despesa que pot presentar la seva ineficiència.

Un cop tenim les valoracions d'aquests hem de mirar que s'ajustin als valors de mercat. No podem obviar el fet de que la llei, al no regular de forma concreta els intangibles, cal entendre que també s'aplica a aquests elements l'obligació de que les seves transaccions siguin a preus de mercat, és a dir, no escapen de perímetre de vinculació de les operacions vinculades i tenen un tractament igualitari igual en aquest sentit que la resta d'actius tangibles.

7. Els ajustaments primari i secundari

7.1 Els ajustaments

Amb el que hem vist fins ara en el nostre treball queda clar que les operacions vinculades s'han de realitzar a preus de mercat. No obstant això, quan ens trobem davant operacions entre parts vinculades que no responen a les condicions normals de mercat, entra en joc la figura de l'Administració Tributària, que ha de dur a terme una sèrie d'ajustaments per tal de restablir la situació tributària de les parts que haurien d'haver actuat com a dues parts independents.

El fet de que es pactin preus entre parts vinculades provoca transferències de beneficis d'unes a altres, i com bé dèiem a l'inici del nostre treball, és la manera que utilitzen moltes multinacionals per traslladar els beneficis a països de baixa tributació¹¹⁴. Per evitar aquestes situacions, l'Administració ha de corregir tots aquells valors que no es corresponen amb els valors normals de mercat. La OCDE, en els seus informes parla dels 3 tipus d'ajustaments correctors que pot utilitzar l'Administració:

- Ajustament primari
- Ajustament bilateral o correlatiu
- Ajustament secundari

7.1.1 L'Ajustament primari

En aquelles situacions on els preus pactats no es corresponguin amb els de mercat, l'Administració durà a terme una correcció dels beneficis declarats, i l'efecte principal d'això serà augmentar o disminuir la base tributària d'aquella empresa sotmesa a tributació en aquell Estat.

Quan tinguem Ingressos comptables (IC) inferiors als ingressos fiscals (IF), l'Administració augmentarà la base imposable i quan aquests ingressos comptables siguin superiors als ingressos fiscals, es disminuirà. Des de l'altra punt de vista, quan la despesa comptable (DC) sigui superior a la despesa fiscal (DF) , l'Administració

¹¹⁴ VADILLO CASERO, C.C. *El ajuste secundario en las operaciones vinculadas*. [En línia]. Vol. 10. Cuadernos de Formación. IEF. 2010. [Data de consulta: 27-04-16] [Accés gratuït]. Pàg. 251-260. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formation/10_2010/23.pdf

augmentarà la base imposable i si aquesta despesa comptable és inferior a la despesa fiscal, es disminuirà. Tot respon al següent esquema:

- $IC < IF$: Augment de la base imposable (+)
- $IC > IF$: Disminució de la base imposable (-)
- $DC > DF$: Augment de la base imposable (+)
- $DC < DF$: Disminució de la base imposable (-)

Per exemple, imaginem que tenim dues societats que formen part de mateix grup empresarial. La societat A participa en un 70% en la societat B. La primera ven uns productes per un import de 200.000 euros. Ara bé, tenim operacions comparables amb idèntics productes i sota les mateixes condicions per un import de 250.000 euros entre dues parts independents. En aquest supòsit ens trobaríem amb que la societat A comptabilitza uns ingressos comptables per la venda dels productes de 200.000 euros, però realment l'ingrés fiscal hauria de ser de 250.000 euros. Per solucionar-ho, l'Administració aplicaria un ajustament de + 50.000 euros a la comptabilitat – com a beneficis - de la societat A.

7.1.2 L'Ajustament bilateral o correlatiu

Aquest ajustament és la contrapart de l'ajustament primari. Per evitar que ens trobem davant casos de doble imposició econòmica - provocat per gravar dos cops la mateixa renda – per culpa de l'ajustament primari, és necessari fer l'ajustament correlatiu, de signe contrari a l'ajustament primari. Aquest ajustament l'ha de realitzar l'Administració de l'altre Estat si ens trobem davant operacions vinculades internacionals, i si són nacionals i les dues parts resideixen al mateix país, ho farà la mateixa Administració¹¹⁵.

Aplicat al supòsit pràctic anterior, abans dèiem que s'aplica un augment de la base imposable a la societat A de +50.000 euros, i ara per compensar-ho i evitar que es tributi dos cops per aquest valor, s'ha de procedir a un ajustament a la base imposable de la societat B. Aquesta havia comptabilitzat una despesa per les compres de 200.000 –

¹¹⁵ ALFONSO ROJÍ, L. El Impuesto Sobre Sociedades. [En línia]. Asesores Financieros y Tributarios. Madrid. 2012. [Data de consulta: 27-04-216] [Accés gratuït] Pàg. 1-2 [http://www.lartributos.com/pdf/isociedades\(8\)-operacionesvinculadas\(i\).pdf](http://www.lartributos.com/pdf/isociedades(8)-operacionesvinculadas(i).pdf)

despesa comptable - euros, però el valor de mercat era de 250.000 euros – despesa fiscal-. Com hem dit anteriorment, com que la despesa comptable és inferior a la despesa fiscal, cal disminuir la base imposable en -50.000 euros. Si no ho fessin, tributaríem dos vegades aquests 50.000 euros.

7.1.3 l'Ajustament secundari

Els ajustaments anteriors són bàsics i essencials, però segueixen sent insuficients. El motiu és clar: tot i l'augment o disminució de la base imposable, els fons o recursos transferits en l'operació vinculada no s'han restituït encara, els segueix tenint la part que els va rebre, de forma que no s'haurà produir un restabliment exacte de la situació tal i com hauria estat si l'operació hagués estat en consonància a les forces de l'oferta i la demanda del mercat. Per aquesta raó necessitem aquest ajustament secundari. En resum, aquest ajustament secundari ens ajuda a fer un repartiment efectiu.

Ara bé, no hem d'oblidar un fet essencial sobre aquets ajustaments; tot i que parlem del paper de l'Administració tributària i la seva actuació per corregir aquests problemes de valoració de les transaccions, la seva presència és secundària. Amb això es vol dir que si les dues parts vinculades se n'adonen de que no hi ha correlació entre el valor de mercat i el preu de transferència i ells mateixos duen a terme mecanismes correctors, l'Administració no ha d'actuar¹¹⁶.

L'ajustament secundari té la seva regulació i desenvolupament en l'article 18.11 de la LIS i el 20 del RIS¹¹⁷. Com portem dient en aquest apartat, un cop fets els dos

¹¹⁶ ALFONSO ROJÍ, L. Op Cit. Pàg. 3

¹¹⁷ Art. 18.11 Llei Impost de Societats “ En les operacions en què es determini que el valor convingut és diferent del valor de mercat, la diferència entre tots dos valors ha de tenir, per a les persones o entitats vinculades, el tractament fiscal que correspongui a la naturalesa de les rendes posades de manifest com a conseqüència de l'existència d'aquesta diferència. (...)”

Art. 20 Reglament de l'impost de societats: 1. En les operacions en les quals el valor convingut sigui diferent del valor de mercat, la diferència entre tots dos valors ha de tenir per a les persones o entitats vinculades el tractament fiscal que correspongui a la naturalesa de les rendes posades de manifest com a conseqüència de l'existència de la diferència esmentada, d'acord amb el que s'estableix a l'article 18.11 de la Llei de l'impost.

2. No s'aplica el que disposa l'apartat anterior quan es procedeixi a la restitució patrimonial entre les persones o entitats vinculades. Per a això, el contribuent ha de justificar la restitució esmentada abans que es dicti la liquidació que inclogui l'aplicació del que assenyala l'apartat anterior.

ajustaments anteriors, ens trobem amb que els beneficis transferits per l'operació vinculada encara els té una de les parts i no s'han restituït. Imaginem que seguim amb l'exemple anterior:

A través de la transacció entre A i B dels productes per un preu de 200.000 euros quan hauria de ser de 250.000 mil euros ens trobem clarament una transferència encoberta de 50.000 euros de beneficis de la societat A a la societat B. (diferència entre el preu de transferència i el valor de mercat). Els beneficis que no li pertocuen a B encara no els ha restituït, i aquí és on és necessari l'ajustament secundari. L'objectiu d'aquest és qualificar a la transferència o operació que es farà per retornar aquests 50.000 euros a la societat A. El que haurem de determinar és, segons les característiques de l'operació i la seva complexitat, és si utilitzarem la figura dels dividends, d'aportacions de capital o, per exemple, de donacions per dotar-les, finalment, del tractament fiscal que els correspondrà.

Finalment, hi ha dos controvèrsies¹¹⁸ sobre aquest ajustament que cal deixar clares. El primer dubte és sobre el perímetre i si realment actua sobre totes les operacions vinculades o tant sols sobre algunes d'elles. Això sorgeix ja que si mirem la regulació de la nostra legislació, el segon apartat de l'article 18.11 de la LIS fa una concreció específica sobre el tractament fiscal que cal donar en operacions vinculades entre socis i entitats¹¹⁹. No obstant això, si mirem el primer apartat de l'article té un

¹¹⁸ ALFONSO ROJÍ, L. Op Cit. Pàg. 4

¹¹⁹ El segon apartat de l'article 18.11 de la Llei de l'Impost de societats diu: En particular, en els supòsits en què la vinculació es defineixi en funció de la relació socis o partícips-entitat, la diferència ha de tenir, amb caràcter general, el tractament següent:

a) Quan la diferència sigui a favor del soci o partícip, la part que es correspongui amb el percentatge de participació en l'entitat es considera una retribució de fons propis per a l'entitat i una participació en beneficis per al soci. La part de la diferència que no es correspongui amb aquell percentatge té per a l'entitat la consideració de retribució de fons propis i, per al soci o partícip, d'utilitat percebuda d'una entitat per la condició de soci, accionista, associat o partícip (...)

b) Quan la diferència sigui a favor de l'entitat, la part de la diferència que es correspongui amb el percentatge de participació en aquesta té la consideració d'aportació del soci o partícip als fons propis de l'entitat, i augmenta el valor d'adquisició de la participació del soci o partícip. La part de la diferència que no es correspongui amb el percentatge de participació en l'entitat té la consideració de renda per a l'entitat, i de liberalitat per al soci o partícip. Quan es tracti de contribuents de l'impost sobre la renda de no residents sense establiment permanent, la renda es considera un guany patrimonial (...)

caire general i no sembla que presenti dubtes sobre la generalització de l'afectació sobre el conjunt d'operacions. L'únic requisit que exigeix la llei és que es posi de manifesti la diferència valorativa entre el preu de transferència pactat entre les parts i el valor de mercat que atribuïm a l'operació.

El segon problema el planteja la seva naturalesa i qui l'ha de realitzar. Com bé hem avançat anteriorment, aquest ajustament és obligatori i s'ha de practicar sobre les operacions que no es valorin a preus de mercat. La llei no estableix aquest ajustament com una facultat potestativa de l'Administració sinó com una obligació que ha de practicar, en primer lloc, el contribuent al fer la seva liquidació de l'impost. Amb posterioritat, en una fase de comprovació, ja intervindrà l'Administració Tributària i durà a terme, si s'escau, l'oportuna requalificació i els ajustaments que corresponguin.

D'aquesta forma, si les parts detecten que el preu s'ajusta als valors de mercat i no fan cap ajustament, serà l'Administració la que en fase comprovadora ho verificarà i farà els ajustaments que estimi pertinents si veu que no s'equiparen els dos valors. . Si, en canvi, les parts al presentar l'autoliquidació observen aquesta existència de que no han realitzat l'operació vinculada tal i com s'havia de fer, elles mateixes poden fer els 3 ajustaments i l'Administració es limitarà a comprovar-ho¹²⁰.

¹²⁰ ALFONSO ROJÍ, L. Op Cit. Pàg. 5

8. Els acords previs de valoració

8.1 Una visió dels acords previs de valoració.

Dins d'un grup societari és comú trobar diàriament un gran nombre d'operacions vinculades que necessiten emparar-se al principi arm's length. Davant aquesta rutina d'operacions i per evitar la situació d'estar sempre buscant valors de mercat per aplicar la comparabilitat amb els preus de transferència, és interessant la porta oberta que planteja arribar a acords amb l'Administració Tributària, els anomenats Acords Previs de Valoració (APA's¹²¹). La OCDE¹²² defineix aquests acords com

"[...] aquells que, amb caràcter previ a la realització d'operacions vinculades, determinen el conjunt de criteris apropiats per tal de determinar els preus de transferència d'aquelles transaccions al llarg d'un període de temps fixat".

El fet de sol·licitar una APA a l'Administració és una possibilitat de caràcter voluntari i, en termes generals, el mecanisme per aconseguir aquests acords és que el contribuent presenta una proposta d'acord d'un "valor de mercat" de les seves transaccions vinculades i l'Administració té un termini de temps per decidir si aprova la proposta o la desestima.

Aquests acords els trobem regulats a l'article 18.9¹²³ de la LIS i desenvolupats de l'article 21 al 36 del RIS i d'entrada presenten una sèrie d'avantatges i alguns

¹²¹ Advice Pricing Agreement. Sigles en anglès.

¹²² OCDE. Op.Cit. Pàg. 6. Trad. Pròpia.

¹²³ Article 18.8 LIS: "Els contribuents poden sol·licitar a l'Administració tributària que determini la valoració de les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades amb caràcter previ a la realització d'aquestes. Aquesta sol·licitud s'ha d'acompanyar amb una proposta que es fonamenti en el principi de lliure competència.

L'Administració tributària pot formalitzar acords amb altres administracions als efectes de determinar conjuntament el valor de mercat de les operacions.

L'acord de valoració té efecte respecte de les operacions efectuades amb posterioritat a la data en què s'aprovi, i té validesa durant els períodes impositius que es concretin en el mateix acord, sense que pugui excedir els quatre períodes impositius següents al de la data en què s'aprovi. Així mateix, es pot determinar que els seus efectes arribin a les operacions de períodes impositius anteriors sempre que no hagi prescrit el dret de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant la liquidació oportuna ni hi hagi cap liquidació ferma que recaigui sobre les operacions objecte de sol·licitud.

En el supòsit de variació significativa de les circumstàncies econòmiques existents en el moment d'aprovar l'acord de l'Administració tributària, es pot modificar l'acord per adequar-lo a les noves circumstàncies econòmiques.

inconvenients que cal analitzar per valorar si val la pena o no dur-los a terme. De la seva regulació se'n poden extreure els seus punts forts: (1) la presentació d'aquests acords no és obligatòria pel contribuent. Sols han de presentar aquests acords si així ho desitgen, però sota cap cas és un mandat o se'ls indueix a que els realitzin, és una possibilitat. (2) Aquests acords tenen un component de dotar de seguretat jurídica al contribuent i a que pugui dur a terme les seves operacions vinculades amb un elevat grau de garanties. Així, si el contribuent no s'aparta dels termes de l'acord, no ha de patir per patir ajustaments fiscals ni sancions. (3) El seu caràcter previ a la realització de les operacions fa que s'evitin molts problemes amb la justícia sobre la determinació dels preus de transferència i de sobre si s'ajusten o no als valors de mercat. (4) Finalment, el contribuent evita suportar qualsevol tipus d'interès de demora que els podria tocar pagar si no es disposa d'aquests acords i es fixen correctament les valoracions pertinents.

Ara bé, en paral·lel amb aquests efectes positius hi trobem certs desavantatges que acaben derivant en dubtes sobre si realment cal iniciar aquests procediments. (1) El primer és clar: aquests acords són fruit d'un procés molt llarg i costós que no tothom pot assumir, i es critica àmpliament que tot i que cada cop més les PIMES ja el realitzen, van néixer pensats sols per les multinacionals. (2) Un altre problema és la gran quantitat d'informació que cal aportar a l'Administració tributària i que, en cas de no assolir cap acord, aquesta pot utilitzar per futures comprovacions i investigacions. Per evitar això, s'intenta portar el procés amb alta dosi de secretisme i confidencialitat per ambdues parts. (3) Un altre problema el provoca l'efecte temporal. Aquests acords es fixen en un moment concret sota unes circumstàncies determinades, però en el cas de que aquestes variïn amb el pas del temps segons les forces dels mercats, es precisa certa flexibilitat d'aquests acords per ajustar-los sense problema als valors de mercat¹²⁴.

8.2 El procediment per l'adopció dels acords

El procediment comença amb la presentació per part del contribuent d'una sol·licitud on s'hi contingui una descripció de les operacions que volem que estiguin

Les propostes a què es refereix aquest apartat es poden entendre desestimades una vegada transcorregut el termini de resolució.

Cal fixar reglamentàriament el procediment per resoldre els acords de valoració d'operacions vinculades, així com el de les seves possibles pròrrogues.”

¹²⁴ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. Op. Cit. Pàg. 160-163.

subjectes a aquests acords, una identificació de les persones que faran les operacions i els elements bàsics de la proposta de valoració. L'Administració comunicarà si veu viable continuar amb el procediment per assolir un acord. En cas afirmatiu, l'Administració requereix al contribuent tot tipus de dades, informes, antecedents i justificants que tinguin relació amb la proposta. Un cop analitza tota aquesta informació pot aprovar la proposta, acceptar-la però amb certes modificacions o directament desestimar-la. Si es tanca l'acord previ, es formalitza en un document la data i lloc, la identificació dels contribuents afectats per la proposta, la seva conformitat, els elements essencials dels mètodes de valoració i els períodes impositius i de liquidació en els que serà aplicable l'acord, juntament amb l'entrada en vigor d'aquest¹²⁵.

Finalment i degut a la limitació temporal de l'acord establerta per la llei – que diu que aquests acords no poden excedir de quatre períodes impositius – es pot pactar la pròrroga de termini de validesa de l'acord de valoració aprovat amb anterioritat. Aquesta sol·licitud cap presentar-la 6 mesos abans de que finalitzi la validesa de l'acord i ha d'estar subscripta pels mateixos contribuents. Finalment, l'Administració decidirà si accepta o no la pròrroga, tot entenent que si en 6 mesos no tenim cap resolució es desestima per silenci negatiu¹²⁶.

8.3 Acords unilaterals i multilaterals

Els APA's unilaterals són aquells que s'estableixen entre l'Agència Tributària i el contribuent que es troba sota la seva jurisdicció sense comptar amb la participació d'altres Administracions de més països. Això té un greu problema que acaba desembocant en que molts països no permeten realitzar aquests acords de forma unilateral i és que al arribar a assolir aquests acords, es pot afectar al deute tributari de les empreses associades que tributin en altres països. Per solucionar-ho, quan es negocien aquests acords cal informar sobre aquests a les autoritats competent de les altres jurisdiccions fiscals per a que manifestin si tenen intenció de tancar acords multilaterals o bilaterals. El motiu¹²⁷ és clar: pactar el valor de mercat d'aquests preus de transferència en un país té incidència directe en com tributaran les altres parts

¹²⁵ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. Op. Cit. Pàg. 175-176.

¹²⁶ Espanya. Reglament 634/2015, de 10 de juliol, de l'Impost de Societats. Butlletí Oficial de l'Estat, d'11 de juliol de 2015. Núm. 165. Art. 21 a 36. Pàg. 27 a 29.

¹²⁷ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. Op. Cit. Pàg. 177

vinculades que es puguin trobar en altres països i pot provocar un greu problema de doble imposició¹²⁸.

Per evitar caure en aquest problema, es molt més recomanable seguir la via d'aquests acords multilaterals entre les Agències Tributàries de diferents països sota les bases establertes a l'article 25 del Model de Conveni de la OCDE dins del procediment amistós. En aquest s'hi conté que les autoritats competents s'han d'esforçar per intentar resoldre mitjançant un procediment amistós qualsevol dificultat o dubte que sorgeixi en aplicació del conveni. Això cal posar-ho en relació amb el problema dels preus de transferència i la seva doble imposició. Així doncs, seguint l'article anterior, cal promoure que les autoritats competents es consultin per evitar aquest problema i tot quedi emmarcat en un sistema cooperatiu entre Estats derivat de l'article 26 del propi Model del Conveni¹²⁹.

¹²⁸ GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. Op. Cit. Pàg. 173-174.

¹²⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M. “*Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea.*” en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.). 1ª Edició. Valencia. Edición Fiscal CISS. 2008 . Pàg. 220 – 221.

9. Part pràctica

El grup societari MARCAFORT®, instal·lat a Espanya, es dedica a la fabricació i venda de bolígrafs. El grup està format per la societat matriu que porta el mateix nom que el grup, MARCAFORT, i té 3 filials que controla de forma directe: per una banda TINTAFORTA i PEÇAFORT, que li subministren els materials essencials per elaborar els bolígrafs, i per altra banda, té una filial a França que se n'encarrega de la distribució nacional i internacional dels bolígrafs. Alhora, controla la societat PIGMENTSWORLD que és l'encarregada de subministrar els pigments a TINTAFORT per fabricar la tinta.

El que veurem ara és una anàlisi detallat de les diferents operacions que podrien donar-se dins del grup, observar si aquestes operacions es veuen afectades pels perímetres de vinculació que estableix la nostra legislació – que comporta que s'han de dur a terme de la forma que ho farien dues parts independents -, determinar quin és el mètode de valoració més adient per fer els anàlisis de comparabilitat i, finalment, veure si es precisa d'algun ajustament per acabar de complir el principi arm's length.

Els perímetres de vinculació

El primer que mirarem és la relació que hi ha entre la matriu, MARCAFORT, que es troba a Espanya, i la societat DISTRIBUFORT, situada a França. Recordem que la subjecció fiscal es trobava regulada a l'article 18.2 de la LIS i si comprovem els diferents supòsits de vinculació, observarem que l'apartat i) de l'article diu que tindran la consideració d'entitats vinculades aquelles on una resideix en territori espanyol i tingui establiments permanents a l'estranger.

El que hauríem de comprovar és si podem considerar la societat DISTRIBUFORT un establiment permanent. La resposta la trobarem a l'article 5 dels Models de Convenis de Doble Imposició. L'apartat 2n d'aquest article diu es consideren establiments permanents les oficines, fàbriques, etc. Suposarem que DISTRIBUFORT té una fàbrica a França com a centre de la seva activitat. Aquí hem de tenir present un fet important: en el supòsit de que a la fàbrica de DISTRIBUFORT no li donéssim la condició de fàbrica sinó un mer local o nau amb alguna de les finalitats de l'article 5.4 dels models de convenis, com podria ser el mer emmagatzematge, exposició o entrega de béns, perdria la consideració de establiment permanent i llavors no podríem

considerar les transaccions entre MARCAFORT i DISTRIBUFORT com operacions vinculades.

Comprovem que es compleixen els requisits de l'art. 8.1 de la LIS per considerar la nostra matriu com a resident espanyola. Un cop observem que MARCAFORT és resident espanyola i DISTRIBUFORT és un establiment permanent, podem afirmar que les operacions entre ambdues societats han de negociar-se i operar amb valors normals de mercat. És important veure també l'article 9 de CDI entre Espanya i França per veure si realment es permet que els Estats realitzin els ajustaments corresponents sobre els beneficis si aquests deriven de condicions diferents a les del mercat¹³⁰.

En segon lloc analitzem la vinculació entre la matriu MARCAFORT i les seves filials: TINTAFORT i PEÇAFORT. Observem segons l'esquema que la matriu controla el 90% de les dues filials que li subministren el material per elaborar els bolígrafs, per tant, hi trobem que té una participació directe. Com que es supera el 50% del control de les dues filials i també de DISTRIBUFORT – que és del 80% -, podem afirmar que hi ha un grup empresarial conformat per les 4 societats. Al fer aquest afirmació, segons les normes de subjecció fiscal, a l'article 18.2 apartat d) de la LIS es dona la consideració de parts vinculades a dues entitats que pertanyin al mateix grup. Així doncs, les operacions de MARCAFORT amb TINTAFORT i PEÇAFORT es troben emparades pel perímetre de vinculació i la corresponent obligatorietat de valorar les transaccions de la forma que ho farien dues parts independents, amb consonància a les forces de l'oferta i la demanda dels mercats.

¹³⁰ **Artículo 9 – CDI España y Francia.** *Empresas asociadas.* 1. Cuando:

a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o

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

y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones, y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia. [...]

En tercer lloc afegirem alguns elements de més complexitat a l'esquema. Imaginem que la matriu MARCAFORT utilitza la seva fàbrica en condició d'arrendatari, és a dir, ha llogat la fàbrica a un tercer independent i instal·la allà tota la maquinària que necessita pel procés d'elaboració dels bolígrafs. Si al final resulta que aquest tercer independent té una relació de parentesc amb algun dels socis, partícips, conselles o administradors de MARCAFORT, ens trobaríem dins el supòsit de l'article 18.2 apartat c) i també els considerariem parts vinculades. Aquest lloguer no podria pactar-se a un preu qualsevol o irrisori, es trobarà sota el perímetre de parts vinculades i conseqüentment ha de realitzar-se de la mateixa forma que es faria en condicions similars entre parts no vinculades.

Finalment, ens falta veure el perímetre de vinculació entre MARCAFORT i les dues societats que subministren la matèria prima. Comencem per PIGMENTSWORLDWIDE. Tal i com vam explicar pel càlcul de les participacions, sumarem la participació directa i indirecte. La indirecte és el resultat de multiplicar el 90% existent entre MARCAFORT i TINTAFORT i el 25% entre TINTAFORT i PIGMENTSWORLDWIDE. D'aquí en resulta un 22,5% de participació indirecte. Cal sumar-ho a la participació directe (10%) que té MARCAFORT amb PIGMENTSWORLDWIDE i resulta un total de 32,5% de participació d'una sobre l'altra. La primera conclusió que podem extreure d'aquí és que PIGMENTSWORLDWIDE no forma part del grup empresarial MARCAFORT, ja que no supera el 50% de participació necessari per entendre-ho així. A més, aquest cas fa que la aquesta relació entre les dues societats no es trobi sota el perímetre d'operacions vinculades, per tant, les parts són lliures de pactar i realitzar possibles operacions a la seva voluntat.

D'altra banda, ens falta per veure el perímetre de vinculació entre MARCAFORT i PLÀSTICWORLDWIDE. Seguin els mateixos passos anteriors, mirem la participació indirecte – ja que MARCAFORT no hi participa de forma directe – i multipliquem el 90% de control de la matriu amb PEÇAFORT i el 75% d'aquesta amb PLASTICWORLDWIDE. El resultat és una participació indirecte del 67,5% de MARCAFORT sobre PLÀSTICWORLDWIDE, fet que provoca que podem incloure aquesta última societat dins del grup societari, ja que MARCAFORT en controla més del 50% i es supera el límit del 25% que exigeix la llei actualment en l'apartat g) de

l'art. 18.2 de la LIS, entenent que entenem per operacions vinculades aquelles on una entitat (MARCAFORT) té una participació indirecte de com a mínim el 25%.

Els mètodes de valoració

La possibilitat d'escollir el mètode de valoració més adequat ja vam dir que difereix en funció de les característiques de l'operació vinculada i no hi ha un mètode que ens pugui servir per determinar els preus de mercat de qualsevol operació. En primer lloc el que intentarem és fer ús dels mètodes tradicionals per determinar els valors de mercat, degut a que són més simples que els basats en els beneficis.

Comencem per les operacions entre MARCAFORT i DISTRIBUFORT que ja hem dit que tenen vinculació les dues parts. Representa que DISTRIBUFORT compra els bolígrafs a MARCAFORT i posteriorment els ven a 3rs independents – al distribuir-los arreu del món-. Dins del ventall de mètodes que vam explicar, sembla clar que el que més s'ajusta a la nostra situació és el mètode de preu de revenda. Recordem que vam dir que aquest mètode s'aplica en situacions on tenim dues societats vinculades – MARCAFORT i DISTRIBUFORT, hi ha una compravenda de la segona a la primera. Després, la segona revén els productes que en un primer moment li havia venut la primera societat – MARCAFORT a tercers independents.

El mètode de preu de revenda era un mètode de descomposició que ens permetia obtenir el preu de mercat a partir de la diferència entre el preu de revenda i el marge de benefici. Ara hem de posar valors al nostre supòsit de fet.

Imaginem que MARCAFORT ha venut els bolígrafs a un preu de transferència d'1 euro per unitat a DISTRIBUFORT. Aquesta última els comercialitza i posa un preu de revenda d' 1,2 euros per unitat. Ara l'element clau que ens interessa és descobrir el marge de benefici d'aquesta operació. Per obtenir-los, el que podríem fer és acudir a preus de revenda d'altres societats del grup a tercers independents – però no en tenim – i per tant hem de recórrer a preus de revenda externs, a través dels marges que obtenen distribuïdors independents en transaccions no controlades que siguin comparables. Suposem que aquest marge entre dues empreses no vinculades és de 0,20 euros.

En aquest cas, el preu de mercat seria: preu de revenda (1,2 euros) – marge de benefici (0,20 euros) i el resultat seria que el preu de mercat és d'1 euro per unitat de bolígraf. Com que l'operació vinculada entre MARCAFORT i DISTRIBUFORT s'ha dut a terme a un preu de transferència d'1 euro la unitat, podem afirmar que s'ajustava als valors de mercat i que, conseqüentment, no requereix de cap ajustament ni per part de l'Administració ni de les parts, ni primari ni secundari.

Abans d'entrar a mirar els mètodes adequats a les altres operacions aturem-nos un moment a valorar una situació que ens podríem trobar dins d'aquest grup. Imaginem que TINTAFORT està patint pèrdues degut a l'augment de preu sobtat dels pigments de colors i la societat MARCAFORT decideix fer-li un préstec per ajudar-la a que pugui mantenir la seva activitat i assegurar-se el subministrament de la tinta per poder seguir fabricant bolígrafs. Com que són dues parts vinculades, aquest préstec no pot tenir unes condicions qualsevols o entendre'ls com una donació, ni pagament per cap prestació de serveis. Tot això ens podria portar a pensar que hi ha un trasllat encobert de beneficis (sobretot si TINTAFORT es trobés, hipotèticament en un país on es tributa per l'IS molt menys que a Espanya). Segons els mètodes de valoració, concretament el mètode del preu lliure comparable, aquest préstec s'ha de fer de la mateixa forma que es faria entre parts independents, com si TINTAFORT demanés un préstec a un banc o un tercer independent i no a la matriu. Aquest préstec ha de tenir un tipus d'interès igual al que hi ha al mercat en aquell moment concret i no pot tenir condicions més beneficioses o menys gravoses que les que tindria un préstec de les mateixes característiques entre parts independents.

Centrem-nos ja en les operacions entre TINTAFORT / PEÇAFORT i MARCAFORT. Imaginem que TINTAFORT compra els pigments, fabrica la tinta i la ven a un preu de 0,20 euros per bolígraf i, d'altra banda, PEÇAFORT, després de fabricar les peces, les ven a 0,40 euros per bolígraf. MARCAFORT elabora els bolígrafs a un cost per unitat de $0,20 + 0,40 = 0,60$ euros per bolígraf i ja hem dit que els ven a 1 euro a DISTRIBUFORT.

Doncs bé, imaginem que un dels principals competidors de MARCAFORT que també elabora bolígrafs compra la tinta a una empresa independent i li surt a un preu de 0,30 euros per bolígrafs. Arrel d'aquesta operació entre tercers independents i de

característiques molt iguals a la que es produeix entre TINTAFORT i MARCAFORT, podem determinar pel mètode de preu lliure comparat que el preu de transferència entre aquestes dues parts no s'ajusta als preus de mercat. En comptes de ser de 0,20 euros per unitat hauria de ser de 0,30 euros. Aquesta diferència de 10 cèntims per unitat en el preu de l'operació vinculades la podríem arribar a entendre com un tracte de favor a MARCAFORT ja que pertanyen els dues al mateix grup. Aquest 0,20 euros de la tinta no representa els preus que es paguen al mercat entre independents ni respon a la oferta i la demanda del moment. Arribats a aquest punt ens trobem amb un nou front obert. Com solucionem aquesta diferència?

Ja vam avançar en els capítols teòrics que quan les operacions vinculades no es fan a preus de mercat els mateixos contribuents han de detectar aquesta diferència i, si no actuen, ho farà l'Administració tributària quan faci les comprovacions corresponents. Des de la perspectiva de TINTAFORT veuríem que els seus ingressos comptables (IC) són de 0,20 euros per unitat i els seus ingressos fiscals haurien de ser de 0,30 per unitat. Seguin l'esquema del capítol dels ajustaments, com que els ingressos comptables són superiors als ingressos fiscals, cal augmentar la base imposable de TINTAFORT de 20 a 30 cèntims.

Com a compensació per aquest ajustament primari i evitar una doble imposició econòmica, cal procedir a un ajustament bilateral o correlatiu als comptes de MARCAFORT, que ha comptabilitzat una despesa comptable (DC) de 0,20 euros per unitat i la despesa fiscal (DF) hauria de ser de 0,30 euros per unitat. La solució és disminuir la base imposable per evitar tributar dos cops per l'increment de 0,10 cèntims en la comptabilitat de TINTAFORT.

Ara bé, tot i aquests ajustaments de les bases imposables, no s'ha produït cap tipus de restitució ni es retorna la situació a condicions iguals de les que es faria entre parts independents. És per això que també és necessari l'ajustament secundari, ja que els beneficis transferits per l'operació vinculada encara els té MARCAFORT – que hauria de pagar 0,30 euros per unitat i sols paga 0,20 euros – i per tant, també podríem detectar que aquí hi ha una transferència encoberta de beneficis de la filial a la societat matriu al reduir els preus. Per tal de restituir beneficis utilitzarem, per exemple, la figura dels dividendes i aquest pagament es farà a través del tractament fiscal corresponent.

Finalment, ens queda per veure el mètode que utilitzarem per valorar el preu de mercat que hauria de tenir l'operació vinculada entre PEÇAFORT i MARCAFORT. Imaginarem que els mètodes tradicionals no ens serveixen degut a que aquesta operació és més complexes. Ara necessitem mètodes que no es basin tant en que hi hagi similituds entre operacions per comparar-, sinó en les característiques de les empreses i de les funcions que desenvolupen. Podrem recórrer al mètode de marge net opcional. Per trobar el valor de mercat i veure si la venda de les peces a MARCAFORT a un preu de 0,40 euros per bolígraf és el que mateix que es faria entre parts independents, escollirem una ràtio o magnitud. Partirem, per exemple, de l'indicador de costos, més útil quan analitzem operacions centrades en la producció de béns o serveis. Un cop tenim aquesta ràtio, hem de calcular la que resulta de diferents operacions que puguin ser comprables amb la nostra, tant per la seva localització, com l'estructura econòmica i funcional. L'últim pas és fer una mitjana aritmètica de les ràtios obtingudes i així obtindrem un valor que, a priori, podem considerar com a fiable.

Imaginem que al fer la mitjana aritmètica ens surt que el marge net mig sobre les costes en operacions similars és d'un 25%. Hem dit que PEÇAFORT ven les peces a MARCAFORT a un preu de 0,40 euros. Si suposem que PEÇAFORT compra el plàstic a PLÀSTICWORLDWIDE a un preu de 0,30 cèntims per unitat i ho ven a MARCAFORT per 0,40 euros, aquí hi ha un marge net del 25% sobre les costes.

Aquesta diferència de 10 cèntims del preu a que ho compra a la subministradora de plàstic i després ho ven a la matriu és d'un 25% sobre el valor de les costes, en consonància amb el marge net mig del mercat. Per tant, entenem que l'operació que es realitza entre PEÇAFORT i MARCAFORT a un preu de transferència de 0,40 euros per unitat es fa a preu de mercat i, en definitiva, no cal realitzar cap tipus d'ajustament.

10. Conclusions

La primera conclusió que puc extreure un cop finalitzat aquest estudi dels preus de transferència és el seu greu desconeixement per part dels principals afectats per al seva manipulació. El baix ressò mediàtic de l'abús de les operacions vinculades que realitzen les multinacionals i grans corporacions és el principal aliat d'aquestes actuacions que atempten directament contra la recaptació d'impostos allà on realment pertocaria que es gravessin i, conseqüentment, desestabilitzen l'Estat del benestar, ja que els impostos que no paguen aquests multinacionals al nostre país s'acaben repercutint d'una forma o una altra en la butxaca de la resta de contribuents.

És cert que la globalització i el capitalisme ha comportat que moltes multinacionals busquin països amb unes condicions laborals, polítiques i econòmiques favorables; però d'aquí a creuar la línia vermella de provocar mobilitzacions de capitals entre filials intentant focalitzar beneficis allà on els interessa per tributar menys hi ha un abisme. No és cap novetat que la principal preocupació dels Estats actualment és concentrar els seus esforços per lluitar contra el frau fiscal i l'evasió, ni tampoc ho és el fet de que és un problema que ja fa anys que preocupa a les Administracions Tributàries. Tampoc és cap novetat que fa anys que la OCDE publica informes i recomana certes actuacions per evitar aquestes conductes abusives, però seguim a dia d'avui sense tenir cap mecanisme efectiu per combatre-les.

El projecte BEPS sorgeix amb la voluntat d'omplir les llacunes provocades per les regulacions anteriors i ha aterrat amb cert optimisme en un moment on es necessitava un instrument complert i exhaustiu. Ara bé, aquest projecte no tindrà plena eficàcia i efectivitat si no hi ha esforços dels diferents Estats per cercar una homogeneïtzació en les mesures d'actuació. Si el problema de les darreres dècades es centrava en evitar la doble imposició internacional, ara ens trobem amb que cal evitar la doble no imposició. Però els principals opositors a que es posi cert ordre i s'actui amb efectivitat davant la manipulació dels preus de transferència són els propis Estats, alguns reticents i amb poc interès de canviar un sistema del que les seves arquitectures se'n veuen beneficiades.

La situació no ha canviat. Seguim amb operacions de preus de transferència on les filials dels grups trien les jurisdiccions fiscals on volen sotmetre a gravamen els seus beneficis. El més greu de la situació és, com bé dèiem al llarg del treball, que es busca que aquestes operacions entre parts vinculades es facin a preus de mercat.. Doncs bé, molts cops, les multinacionals, de la mà de les seves filials, troben els mecanismes i fórmules per seguir operant de forma fraudulenta tot i ajustar els preus de transferència al principi arm's lenght, separant de forma artificial actius, funcions, riscos i localitzant els beneficis allà on hi ha baixa tributació.

A més, l'ús de noves enginyeries fiscals i l'aparició de les noves tecnologies ha desembocat en que ens puguem trobar en situacions on les grans empreses minimitzen la seva presència física en algunes jurisdiccions. Podem trobar entitats pont, sense treballadors ni activitat en jurisdiccions diferents a les matrius on s'hi condueixen inversions i tenen molts fluxos d'entrada i sortida de capitals. D'aquesta forma s'asseguren de que no es considera a les filials com establiments permanents i deixen de tributar en determinats països.

Un altre problema el tenim amb els mètodes de valoració desenvolupats i exemplificats al treball. Tot i la possibilitat d'escollir el que s'ajusti millor a les nostres necessitat segons l'operació i les característiques d'aquestes, al final tots acaben basant-se en mètodes de comparabilitat. És pràcticament impossible trobar operacions entre parts independents que ens serveixin per comprar-les amb les operacions vinculades per comprovar si es fan en consonància amb les forces de l'oferta i la demanda dels mercats. Cada societat té uns processos productius diferents, actius intangibles difícils de dotar de valor i unes característiques generalment concretes i fins i tot, molts cops, secretes. A més, hi ha certs sectors, com el farmacèutic, on ells mateixos estableixen els valors de mercat als que cal sotmetre els preus de transferència, de manera que aquests poden jugar amb els valors que decideixin sense desmarcar-se de la legalitat.

L'altra peça clau són els acords de valoració previs. Degut al control mundial provocat per les Administracions Tributàries de moltes països, els contribuents cada cop veuen amb més bons ulls arribar a acords amb les Administracions i establir els mètodes de càlcul adequats per valorar les seves operacions. Així, es poden evitar inspeccions i sancions, però alguns no els acaben de veure com la fórmula perfecte que aparenten per

resoldre la problemàtica sobre la valoració de les operacions. És veritat que Espanya té una molt bona regulació d'aquests acords i ofereix una normativa completa i adaptada, però tot i que aquests acords ajuden a millorar en un primer moment les relacions entre les Administracions i els contribuents, la necessitat d'aportar tanta documentació i els llargs processos de negociacions deriva en que es veuen més com investigacions internes sobre les seves operacions que no pas com acords reals.

Observant les poques inspeccions que es produeixen per part de les Administracions a les societats i la llarga durada dels processos judicials als que es poden veure immerses ambdues parts, més que el principi de valor de mercat sembla que el principi que regeix avui en dia a les operacions vinculades és el de normalitat. Mentre les filials i entitats operin dins uns marges que les Administracions puguin entendre com normals i acceptables, aquestes no entraran a valorar de forma efectiva si realment el que es pacta es fa de la mateixa forma que farien dues parts independents.

La senzillesa de la redacció de l'article 18 de la LIS ja deixa entreveure la necessitat a nivell estatal de regular tot el que envolta a les operacions vinculades. Fins i tot conceptes que poden produir múltiples interpretacions com el d'establiment permanent, la nostra legislació i jurisprudència n'han deixat ben clar el seu significat. Però si molts cops la nostra legislació ja té certa vaguetat en el llenguatge, la indeterminació de molts conceptes clau en altres països acaba provocant que sigui inútil aplicar de forma efectiva mesures homogènies per aturar l'hemorràgia fiscal.

El més incomprensible, des de meu punt de vista, és veure com països com el Regne Unit han estat dels primers en reconèixer obertament la necessitat de mesures fiscals com el projecte BEPS quan realment ells tenen el control dels principals territoris evasius del panorama mundial amb els grans conglomerats offshore – societats pantalla.

Hi ha una Directiva europea que entra en vigor l'any 2017 sobre l'intercanvi automàtic d'informació tributària entre països de la Unió Europea, a través del qual les Administracions podran requerir-se tot tipus d'informació en matèria tributària per controlar en certa mesura les conductes evasives. La seva acceptació i aplicació efectiva el pròxim any serà un bon indicador per veure si realment hi ha consciència entre països per posar barreres als moviments il·lícits de capitals. També servirà com a referència

per saber si BEPS podrà ser aplicat a escala global ja que hi ha certs territoris com els països asiàtics o sud-americans amb poca intenció de fer-ne una aplicació efectiva.

En qualsevol cas, els preus de transferència i la seva manipulació són el principal enemic de molts països i la sensació que es desprèn de la conducta de la gran majoria de països, amb certa passivitat i oposició a fer front i parar els peus als gegants multinacional, fa pensar en que hi ha uns grans beneficiats darrere de tot aquest cúmul de despropòsits. Si no es posen seriosos i remen tots els països en una mateixa direcció, és pràcticament impossible que canviï la situació.

Recursos bibliogràfics:

CARMONA FERNANDEZ, N. *Régimen Fiscal de las operaciones vinculadas. Valoración y documentación*. 1ª Edició. Madrid. CISS. 2011. 1.208 pàgines. ISBN 978-849-54299-7.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. 1ª Edició. Valencia. Edición Fiscal CISS. 2008 . 1.240 pàgines. ISBN 978-84-8235-644-0

CORDÓN EZQUERRO, T. *Casos prácticos de operaciones vinculadas a la empresa familiar*. 1ª Ed. Madrid. Ediciones CEF. 2011. 664 pàgines. ISBN 978-84-454-1867-3

CORDON EZQUERRO, T.(Coord.) *“Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*. CEF. Madrid. 2010. 968 pàgines. ISBN 978-84-454-1989-2.

DE LA VILLA GIL, J.M. *Precios de transferencia y empresas multinacionales*, 1ª edició. Madrid. Instituto de Planificación Contable. 1986. 213 pàgines. ISBN. 84-7196-617-4.

ESTEVE PARDO, M.L: *Fiscalidad de las operaciones entre sociedades vinculadas y distribuciones encubiertas de beneficios*. 1ª Ed. Madrid. Tirant Lo Blanch. 1996. 246 pàgines. ISBN 978-84-8002-345-0.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*. 1ª Ed. España. Ministerio de Hacienda. 2011. 258 pàgines. ISBN 84-8008-091-4

GOTA LOSADA, A. *Tratado del impuesto de sociedades*. 1a edició. Madrid. Publicaciones del Banco Exterior de España, 1989. 551 pàgines. ISBN 978-88-4869-4505-3.

HERRERO MALLOL, C. *Precios de Transferencia Internacionales. Estudio tributario y microeconómico*. 1a Edició. Navarra. Editorial Aranzadi. 1999. 367 pàgines. ISBN84-8410-284-X

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION.. *World of Work*. Report. International Institute for labour studies. Ginebra. 2011. 140 pàgines. ISBN 978-92-9014-974-3.

MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho Financiero y Tributario Español. Normas Básicas*. 27a Edició. Madrid. Lex Nova. 2015. 1760 pàgines. ISBN 978-84-9099-251-7.

OCDE. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Part I: Principles and Methods, Discussion Draft*. París. OECD Publications, 1995. 372 pàgines. ISBN 978-92-6409-018-7

SALVA GALVAÑ, G. *Los precios de transferencia internacionales. Su tratamiento tributario*. 1a Edició. Madrid. Tirant Lo Blanch. 470 pàgines. ISBN 978-84-8442-730-8

UNCTAD. *Informe sobre el comercio y el desarrollo. Panorama General*. Ginebra. 2014. 32 pàgines. ISBN 978-92-1-112877-2.

WOLFSOHN, A. *Precios de Transferencia*. 1ª Ed. Madrid. Errepar, 2000. 158 pàgines. ISBN 978-95-0739-902-2

Recursos electrònics:

AFIGE. Aula Virtual. *La normativa de operaciones vinculadas*. [En línia]. Revista jurídica i financiera. Marzo 2012 [Data de consulta: 25-04-16] [Accés gratuït] <http://aulavirtual.afige.es/webafige/informacion-sobre-la-normativa-de-operaciones-vinculadas>

ALFONSO ROJÍ, L. El Impuesto Sobre Sociedades. [En línia]. Asesores Financieros y Tributarios. Madrid. 2012. [Data de consulta: 27-04-16] [Accés gratuït] [http://www.lartributos.com/pdf/isociedades\(8\)-operacionesvinculadas\(i\).pdf](http://www.lartributos.com/pdf/isociedades(8)-operacionesvinculadas(i).pdf)

AUDITORES VALENCIANOS ASOCIADOS. *Los precios de transferencia y operaciones vinculadas en España*. [En línia] [Data de consulta: 5-04-16] [Accés gratuït] <http://www.auditoresvalencianos.com>

CARMONA FRESNESA, A. *La valoración de las operaciones vinculadas*. . [En línia] Alvares Abogados. 2014 [Data de consulta: 28-04-16] [Accés gratuït] <http://www.alvaresabogados.com/es/publicaciones/171-las-operaciones-vinculadas>

CALDERÓN CARRERO, J.M. *El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS). El final, el principio del final, o el final del principio*. [En línia]. Quincena Anual Aranzadi. [Data de consulta: 26-04-16] [Accés gratuït] https://www.academia.edu/6029718/El_plan_de_acción_BEPS_de_la_OCDE_una_valoración_inicial

CORDÓN EZQUERRO, T. *Ámbito subjetivo de las operaciones vinculadas. Perímetro de vinculación*. [En línia] Crónica Tributaria. 2014. IEF. [Data de consulta: 28-04-16] [Accés gratuït] http://www.ief.eshttp://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_152_Cordon.pdf

CARRASCO ZURUITA, T. *Cambios en el régimen de operaciones vinculadas*. [En línia]. Grant Thornton. [Data de Consulta: 20-04-16] [Accés gratuït] <http://blog.grantthornton.es/2015/04/28/cambios-en-el-regimen-de-operaciones-vinculadas/>

COSÍN OCHAÍTA, R. *Valoración de los bienes intangibles en ajustes por precios de transferencia*. [En línia]. Vol. 4. Cuadernos de Formación. IEF. 2007. [Data de consulta: 25-04-16] [Accés gratuït].

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/04_2007/Colab_18_07.pdf

ESCUADERO GUTIÉRREZ, E. i GUTIÉRREZ LOUSA, M. *Algunas consideraciones sobre la regulación de los precios de transferencia. Especial consideración a los métodos de valoración*. [En línea]. Vol.10. Cuadernos de Formación. IEF. 2012. [Data de consulta: 20-04-16] [Accés gratuït].http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/30_10.pdf

FOSCALE CREMADES, M.V. *Precios de Transferencia*. [En línea]. Trabajo de investigación, Universidad Nacional de Mendoza, 2013. [Data de consulta: 18-03-16] [Accés gratuït] http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/5224/foscalepreciosdetransferencial.pdf

GARCÍA PÉREZ, J.A. *Consideraciones sobre precios de transferencia de propiedad intangible*. [En línea]. Vol. 17. Cuadernos de Formación. IEF. 2014. [Data de consulta: 25-04-16] [Accés gratuït] http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_17_07.pdf

GOROSPE OVIEDO, J.I. “I prezzi di trasferimento nelle imposte sul reddito”. [En línea]. Rivista di Diritto Tributario interazionale, núm. 1-2, 2009. [Data de consulta: 5-04-16] [Accés gratuït]. http://dspace.ceu.es/bitstream/10637/3990/1/pag47_56.pdf

HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, O. i JUSTO ALONSO, A. *Precios de transferencia*. [En línea]. Vol.15. Cuadernos de Formación. IEF. 2012. [Data de consulta: 10-03-16] [Accés gratuït] http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2012_15_8.pdf

LEAL, R. *BEPS: Como deben prepararse las compañías españolas*. [En línea]. Grant Thornton [Data de Consulta: 20-04-16] [Accés gratuït] <http://www.economia3.com/2015/12/28/64534-beps-como-deben-prepararse-las-companias-espanolas/>

MARTÍN JIMÉNEZ, A. *El Plan de acción BEPS de la OCDE: una valoración inicial*. [En línea] Quincena Anual Aranzadi. [Data de consulta: 20-04-16] [Accés gratuït] https://www.academia.edu/6029718/El_plan_de_acción_BEPS_de_la_OCDE_una_valoración_inicial

PUENTE ESPARZA, M.L. *Las empresas multinacionales en México y la evasión en el impuesto sobre la renta*. [En línea]. Edición electrónica. 2010 [Data de consulta: 2-04-16] [Accés gratuït] <http://www.eumed.net/tesis-doctorales/2010/mlpe/indice.htm>

RUBIO GUERRERO, J.J. *Una revisión de la experiencia internacional sobre la aplicación de los precios de transferencia y sus implicaciones para España*. [En línea]. Universidad Complutense de Madrid, 1998. [Data de consulta: 31-03-16] [Accés gratuït].

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Revision_Guerrero.pdf

SOLÀ PAÑOS, P. *La evasión fiscal de las multinacionales. El proyecto BEPS. Análisis*. [En línia] [Data de Consulta: 25-04-16] [Accés gratuït] <http://ctxt.es/es/20151125/Politica/3161/proyecto-BEPS-evasion-fiscal-multinacionales-OCDE-propiedad-intelectual-paraisos-fiscales-regulacion-financiera-Econom%C3%ADa.htm>

TAX JUSTICE NETWORK. *The Price of offshore revisited*. [En línia]. 2012. [Data de consulta: 25-04-16] [Accés gratuït] . http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf

UNCTAD. *Informe sobre el comercio y el desarrollo. Panorama General*. [En línia]. Ginebra. 2014. [Data de consulta: 10-03-16] [Accés gratuït]. http://unctad.org/es/PublicationsLibrary/tdr2014overview_es.pdf

VADILLO CASERO, C.C. *El ajuste secundario en las operaciones vinculadas*. [En línia].. Vol. 10. Cuadernos de Formación. IEF. 2010 .[Data de consulta: 27 -04-16] [Accés gratuït]. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/23.pdf

Sentències i Resolucions

Espanya. Tribunal Suprem, Sala Contenciosa – Administrativa, secció 2^a. [versió electrònica -base de dades: Aranzadi]. Sentència 1701/1996, de 19 de gener de 1996. [Consultada el 30-03-16].

Espanya. Tribunal Econòmic-Administratiu Central. [versió electrònica – base de dades: Aranzadi]. Sentència 272/1999, de 29 de gener de 1999. [Consultada el 31-03-16].

Espanya. Tribunal Econòmic-Administratiu Central. [versió electrònica – base de dades: Aranzadi]. Resolució de 14 de juny de 1989. [Consultada el 31-03-16].

Lleis

Espanya. Llei 27/2014, de 27 de novembre de 2014, de l'Impost de Societats. Butlletí Oficial de l'Estat, de 28 de novembre de 2014. Núm. 288. pp. 96959-97097.

Espanya. Reglament 634/2015, de 10 de juliol, de l'Impost de Societats. Butlletí Oficial de l'Estat, d'11 de juliol de 2015. Núm. 165. pp. 57792 - 57789.