

LATINOAMÉRICA

EL EXPORTADOR ESPAÑOL Y LA LEGISLACIÓN BRASILEÑA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. ASPECTOS PRÁCTICOS

El exportador español y la legislación brasileña sobre precios de transferencia. Aspectos prácticos

Este artículo aborda las implicaciones fiscales y el nivel de participación del exportador español en la labor de cumplimiento de las reglas sobre precios de transferencia por parte del importador brasileño. La legislación interna permite la utilización de tres métodos distintos de cálculo de precios. Algunos de los métodos requieren diferentes grados de colaboración del exportador español y pueden ser importantes para reducir la carga fiscal brasileña en las operaciones entre partes vinculadas. La carga de la prueba documental recae sobre el contribuyente. En el presente artículo se analiza cómo la carga fiscal brasileña puede ser mitigada considerando el nivel de cooperación en la preparación y organización documental.

The Spanish exporter and the Brazilian transfer pricing rules - practical aspects

This article addresses the tax implications and the level of participation of the Spanish exporter in the compliance of transfer pricing rules by the Brazilian importer. Local legislation allows the use of three different price valuation methods. The burden of proof is on the taxpayer and some of those methods require different levels of collaboration and may be important to reduce the Brazilian tax burden in transactions between related parties. This article examines how the Brazilian tax burden may be mitigated based on the level of cooperation in the preparation and organization of documents.

Introducción

Por las propias características de las relaciones entre empresas vinculadas, el precio aplicado en operaciones entre ellas puede determinarse de acuerdo con criterios que tengan como resultado un valor diferente del que sería acordado en condiciones de mercado por empresas independientes en condiciones análogas. En transacciones internacionales, no es extraño que empresas relacionadas utilicen este mecanismo para trasladar los rendimientos del grupo hacia países de menor fiscalidad con el objetivo de reducir la carga fiscal global.

Como resultado de la internacionalización económica, ha aumentado el temor de los diferentes países a ese movimiento de rentas. Como reacción para hacer frente a una eventual reducción de ingresos fiscales, las administraciones tributarias de la mayoría de los países han introducido en sus legislaciones internas mecanismos de control fiscal de los precios practicados entre empresas vinculadas. En el Derecho tributario internacional, estos controles son conocidos como «reglas sobre precios de transferencia».

En Brasil, las reglas sobre precios de transferencia se encuentran definidas en la Ley 9430/96, de 27 de diciembre. Aunque cuenta con sus propios matices, la regulación brasileña se inspira en las normas estadounidenses y en el modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), y, por tanto, están basadas en el principio de plena competencia, adoptado en la práctica totalidad de los países, que supone métodos de compa-

ración entre los precios practicados en operaciones sujetas a control y los precios de mercado.

En el mismo periodo en que las reglas sobre precios de transferencia fueron asimiladas internamente, se inició en el país un proceso de privatización de las empresas públicas brasileñas. Como resultado de este proceso, una parte importante de éstas fueron adquiridas por grandes grupos multinacionales. Desde entonces las empresas españolas han tenido una presencia cada vez más fuerte en Brasil a través de inversiones directas. En el año 1998, España ya ocupaba la posición de principal inversor extranjero en Brasil, con el 22% del volumen total de inversiones. Actualmente, el valor acumulado de inversiones directas de España en Brasil es de 35.000 millones de dólares, por detrás solamente de Estados Unidos.

De estos datos se desprende que la problemática de los precios de transferencia tiene una enorme importancia en las relaciones comerciales entre Brasil y España, en particular como consecuencia del intenso flujo comercial desde España hacia empresas brasileñas pertenecientes al mismo grupo. Estas empresas españolas se ven no sólo obligadas a aplicar las reglas españolas sobre precios de transferencia respecto a sus exportaciones, sino que tienen, muchas veces, que colaborar intensamente con la aplicación de las reglas sobre precios de transferencia a que sus sociedades vinculadas brasileñas están obligadas.

En los siguientes apartados expondremos nuestras conclusiones sobre el nivel de participación del exportador español en la aplicación de las reglas

sobre precios de transferencia brasileñas por parte de su empresa vinculada. En primer lugar, describiremos brevemente el ámbito de aplicación del régimen jurídico de los precios de transferencia brasileños y definiremos los principales conceptos aplicables. En segundo lugar, se analizará la problemática de la carga de la prueba en los métodos previstos por la legislación -con especial énfasis en los requisitos documentales- para determinar cuál es el nivel de colaboración que debe tener el exportador español en aquellos métodos. Para finalizar, haremos referencia al Convenio sobre doble imposición entre Brasil y España y sus efectos sobre las normas brasileñas sobre precios de transferencia.

Precios de transferencia en Brasil – Puntos Relevantes

Cada país ha desarrollado su propia regulación respecto a los controles fiscales sobre precios de transferencia. Por ello, existe una gran disparidad entre las diferentes normativas tributarias nacionales, tanto en forma como en contenido. Entre otros aspectos, las diferencias se encuentran en las técnicas para la aplicación de las normas sobre precios de transferencia.

De acuerdo con lo ya adelantado, en Brasil las reglas sobre precios de transferencia resultan aplicables a todo tipo de transacciones entre un contribuyente brasileño y una parte vinculada situada fuera de Brasil, o una parte, aunque no vinculada, residente en paraísos fiscales o sujeta a regímenes fiscales privilegiados. Los controles fiscales de los precios de transferencia se aplican tanto a las importaciones como a las exportaciones de bienes, mercancías, servicios y derechos, así como a los intereses devengados de préstamos realizados entre personas del mismo grupo económico y no registrados en el Banco Central de Brasil. En el presente artículo nos centraremos únicamente en las importaciones de bienes desde España a Brasil.

Personas vinculadas

Dado que la vinculación es la premisa para la aplicación de las normas sobre precios de transferencia, el primer elemento de análisis consiste en definir qué se entiende por tal término bajo la legislación brasileña. El concepto de «persona vinculada» se encuentra recogido en el artículo 23 de la Ley 9430/96 que enumera los supuestos en los que

existe tal vinculación. Este artículo se refiere tanto a situaciones de participación (directa o indirecta) en el control, capital o en la gerencia de una empresa brasileña como a relaciones comerciales exclusivas o a través de *trading companies*. Tal y como apunta la doctrina más autorizada, las autoridades fiscales no pueden considerar la existencia de supuestos de vinculación diferentes de los enumerados en la disposición indicada.

Paraísos fiscales y regímenes fiscales privilegiados

Las normas sobre precios de transferencia también resultan aplicables cuando la contraparte extranjera es una persona física o jurídica no vinculada, pero ubicada en un país de baja o nula tributación, según la lista de «paraísos fiscales» incluida en la Instrucción Normativa 188/02. Hasta fechas recientes, la lista de paraísos fiscales era una lista cerrada, sin que se pudiera considerar como paraísos fiscales territorios no previstos expresamente en ella. Ni España ni ninguno de los territorios que forman parte del Estado español están incluidos en aquella lista.

Sin embargo, en 2008 el legislador brasileño creó una nueva categoría para la aplicación de las reglas sobre precios de transferencia: las operaciones realizadas con personas físicas o jurídicas sujetas a regímenes fiscales privilegiados. Éstos se definen, de modo general, como aquellos países en los que se da alguna de las siguientes circunstancias: (i) la tributación de la renta es nula o a un tipo inferior al 20%;(ii) conceden beneficios fiscales a no residentes sin actividades económicas sustanciales en su territorio; (iii) conceden beneficios fiscales a operaciones realizadas fuera de su territorio; (iv) no permiten el acceso a información relativa a la composición societaria, titularidad de bienes o derechos, o a las operaciones económicas realizadas. La Hacienda brasileña todavía no ha divulgado una lista en la que se indique cuáles son estos regímenes fiscales privilegiados, lo que ha generado cierta inseguridad respecto a la posibilidad o consecuencias de realizar transacciones con personas o entidades extranjeras que se estén beneficiando de cualquier modalidad de privilegio fiscal. En este escenario, territorios como las Islas Canarias podrían llegar a ser considerados como regímenes fiscales privilegiados. En cualquier caso, dado que la norma es relativamente reciente y la jurisprudencia aún no se ha manifestado sobre su aplicación, no es posible delimitar por ahora la efectiva extensión del concepto.

Control fiscal de las importaciones

En las operaciones de importación sujetas a las normas sobre precios de transferencia, los costes y gastos relativos a los bienes que consten en los documentos de importación solamente son deducibles en el ámbito de la imposición directa hasta un importe que no exceda del precio determinado por uno de los métodos previstos en la legislación brasileña, y que serán descritos más adelante.

Los límites y métodos no se aplican a los pagos de cánones y de asistencia técnica, científica, administrativa o semejante, que están sujetos a otras normas especiales, diferentes de las aquí analizadas.

El importador puede seleccionar el método más apropiado para cada transacción, sin la necesidad de previa comunicación a las autoridades fiscales (*best method*). Es decir, no hay un método de aplicación preferente. Cada uno de los métodos establecidos en la Ley 9430/96 debe ser evaluado para determinar cuál refleja más adecuadamente la realidad económica de la operación objeto de análisis y resulta en la menor carga fiscal.

Es posible elegir un método distinto para cada tipo de producto importado a lo largo del período impositivo. Los productos son agrupados por similitud entre ellos. Como regla general, suelen incluirse en el mismo grupo aquellos a los que corresponde la misma clasificación fiscal según la Nomenclatura Común de Mercosur/Sistema Armonizado. Sin embargo, no es posible realizar una compensación entre las operaciones sujetas a control sobre distintos productos, como ocurre en otros países (*basket approach*). En el caso de que se utilice más de un método, se considera deducible el valor más alto obtenido, siempre y cuando el método adoptado por la empresa sea aplicado durante todo el período impositivo.

Por ejemplo, la persona jurídica que importa tres materias primas distintas para la fabricación de tres productos distintos puede optar por un método para el primero, otro para el segundo y otro diferente para el tercero. La única condición es no cambiar de método durante el ejercicio fiscal.

Como se ha dicho, la agrupación de los productos se basa en el criterio de la similitud. Dos productos son considerados similares cuando tienen la misma naturaleza y la misma función; uno puede sustituir al otro para la función a la que son destinados y tienen especificaciones equivalentes.

Con carácter general, los métodos tratan de determinar el precio que hubiera sido acordado en condiciones normales por empresas separadas e independientes, lo que exige un análisis de comparabilidad entre la transacción vinculada efectuada y la transacción teórica que hubiera sido realizada en una situación de independencia.

A efectos de comparación, el precio medio ponderado de los bienes adquiridos por la empresa es determinado considerando las cantidades y los valores correspondientes a todas las operaciones de compra practicadas durante el período impositivo. Así, por ejemplo, en el impuesto sobre la renta anual la media ponderada también es anual.

Ajuste fiscal del exceso

En el caso de que el precio efectivamente aplicado por la empresa vinculada domiciliada en Brasil sea superior al obtenido tras la aplicación de los métodos, el exceso se considera no deducible a efectos de la determinación de la base imponible de los tributos sobre la renta y, por ello, se debe realizar el ajuste necesario.

En este punto, cabe señalar que los límites establecidos por la ley lo son solamente a los efectos de la determinación de la base imponible de los impuestos sobre la renta, y no afectan a la contabilización mercantil de las operaciones ni al resultado patrimonial contable al final del año. Por ello, la legislación brasileña obliga a que las empresas mantengan una contabilidad fiscal separada de la contabilidad mercantil.

A modo aclaratorio, en Brasil los tributos equivalentes al Impuesto sobre Sociedades español son dos: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (*imposto de renda das pessoas jurídicas*), con un tipo impositivo que varía del 15% al 25%, y la contribución social sobre el beneficio neto (*contribuição social sobre o lucro líquido*), con un tipo impositivo del 9%, con una carga fiscal total de hasta el 34%.

Métodos de precios de transferencia

En el ámbito de la importación, son tres los métodos disponibles para la justificación de los precios de transferencia: a) el precio comparable entre partes independientes - PIC (*preços independentes comparados*); b) el precio de venta menos beneficios - PVL (*preço de venda menos Lucro*); y c) el coste más

beneficios o coste incrementado - CPL (*custo de produção mais lucro*). Los tres métodos serán analizados con mayor profundidad más adelante.

La elección de una de estas reglas de valoración es imperativa. Esto es, aunque los contribuyentes tengan la libertad de elegir el método que les parezca más adecuado, no es posible seleccionar métodos distintos de los tres legalmente previstos.

Igualmente, en el contexto brasileño no es posible firmar acuerdos previos sobre precios de transferencia con las autoridades fiscales —alternativa existente en otros países— ni adoptar métodos secundarios propuestos por la OCDE, como el método de la distribución del resultado o el método del margen neto del conjunto de operaciones.

La opción por uno de los métodos se realiza en la declaración informativa anual del contribuyente (*DIPJ*) presentada en junio de cada año. Los documentos justificativos tienen que estar preparados al final del primer semestre del año siguiente para, en su caso, ser presentados a Hacienda en una eventual inspección.

Fiscalización y penalidades

Las normas fiscales prevén que la persona jurídica sometida a un procedimiento de fiscalización debe indicar a las autoridades fiscales el método seleccionado y proporcionar la documentación utilizada como soporte del precio teórico obtenido, así como las respectivas memorias de cálculo.

En los casos en que no se indique el método o no se hayan conservado o presentado los comprobantes y elementos justificativos de los precios, las autoridades fiscales podrán determinar dichos precios basándose en otros documentos en posesión del contribuyente y a través de la aplicación de cualquiera de los métodos establecidos por ley. Como resultado de la inspección, las autoridades fiscales podrán exigir el valor actualizado del ajuste no efectuado con los incrementos legales aplicables. Asimismo, se podrán imponer sanciones al contribuyente por un importe de hasta el 75% del importe no pagado.

La carga de la prueba en los métodos de precios de transferencia y la participación del exportador español

Teniendo en cuenta que según la legislación brasileña las operaciones vinculadas se valorarán por

medio de métodos aplicados por el contribuyente sin la necesidad de previa notificación o motivación a las autoridades fiscales, la carga de la prueba recae en el contribuyente. Es éste quien tiene el deber de probar ante la Administración tributaria que el precio pactado no es superior a aquél que se habría acordado entre personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. Para ello el contribuyente debe poner a disposición de la Administración tributaria una voluminosa documentación cuya preparación y organización genera importantes costes fiscales para los grupos económicos.

Como se ha adelantado, la normativa brasileña establece tres métodos posibles para la determinación de los precios teóricamente de mercado que servirán como pautas de comparación con aquellos efectivamente practicados por los contribuyentes. A continuación analizaremos cada uno de ellos, teniendo en cuenta el grado de participación del exportador español en la labor de reunión de toda la documentación necesaria.

Método de precio de venta menos beneficios

El primer método es el de venta menos beneficios («PVL»). En líneas generales, por este método se sustrae del precio de venta de un bien el margen presuntamente aplicado por el propio revendedor —es decir, el importador brasileño—, obteniendo así el precio de mercado de la operación realizada entre las entidades vinculadas.

Como, por un lado, las informaciones y documentos relativos a los costes y precios se encuentran en manos del contribuyente brasileño y, por otro lado, el margen es establecido por la legislación brasileña, el exportador no tiene participación en la aplicación de este método.

Desde la introducción de las reglas sobre precios de transferencia en Brasil, éste fue el método que más alteraciones legales y reglamentarias ha sufrido. En un primer momento, el antes conocido como PRL (precio de reventa menos beneficio) consistía en la simple aplicación de un único margen de 20% sobre el precio final de cualquier producto. Sin embargo, con la aprobación de la Ley 9959/2000, de 27 de enero de 2000, se introdujo un margen del 60% aplicable a los productos industrializados, mientras que el 20% se mantuvo sólo en los casos de reventa. El efecto de ese cambio fue perjudicial para las industrias brasileñas con sociedades vincu-

ladas fuera de Brasil. Posteriormente, con el desarrollo de dicha ley por la Instrucción Normativa 243/02, se alteraron las fórmulas de cálculo, haciendo aún más oneroso el método para las industrias, y se impuso la aplicación de porcentajes de participación de las materias primas en la creación de los bienes, en una estructura extremadamente compleja y única en el mundo.

Recientemente, ante los constantes cuestionamientos sobre la legalidad del método previsto en la instrucción normativa, la Medida Provisoria 748 del 2009 alteró las disposiciones sobre el PRL para convertirlo en el actual PVL, asimilando las fórmulas previstas en el acto reglamentario y alterando una vez más el margen de valor añadido, que ahora es del 35% para cualquier tipo de bien, sea sólo revendido o sujeto a industrialización.

A pesar de la aparente simplicidad de este método (ya que como se ha dicho, bastan las informaciones ya poseídas por el importador brasileño para realizarlo), la forma de cálculo fue haciéndolo, a lo largo de la evolución legislativa, cada vez más perjudicial para los contribuyentes. Como consecuencia, y aunque es necesario un análisis caso por caso, se puede afirmar que, generalmente, el PVL es el método menos recomendable para el cumplimiento de la normativa de que nos ocupamos. En la práctica, este método es adoptado sólo por aquellas empresas que no pueden contar con la colaboración de sus vinculadas extranjeras para la aplicación de los demás métodos posibles.

Método del precio libre comparable

En el método del precio libre comparable («PIC») se compara el precio del bien en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien idéntico o de características similares en una operación entre personas independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia de la operación.

Para ello, los precios comparados tienen que ser solamente de productos vendidos por la empresa exportadora a personas jurídicas no vinculadas, residentes o domiciliadas en Brasil o en el extranjero; o de productos adquiridos por la misma empresa importadora brasileña, de personas jurídicas no vinculadas residentes o domiciliadas en Brasil o en el exterior; o conseguidos en operaciones de compra y venta practicadas por terceros.

El primer problema que se plantea en relación con este método tiene que ver con la posible falta de empresas en la misma situación del importador o, en otras palabras, la ausencia de terceros que realicen operaciones similares con el producto objeto de control (por ejemplo, en los casos de productos exclusivos de una empresa sin competidores en el mercado).

Otro obstáculo para la determinación de los precios de transferencia a través del método PIC es la dificultad que los contribuyentes brasileños tienen para obtener información relativa a las operaciones realizadas por empresas no vinculadas y en condiciones de plena competencia. Normalmente, las empresas no tienen acceso a informaciones de naturaleza comercial y financiera de sus competidoras, tales como precios, condiciones y plazos. Del mismo modo, no es posible acceder a bases de datos oficiales que proporcionen valores de precios que el importador puede emplear.

Es en este punto en el que la participación del exportador español comienza a asumir un papel más relevante en la determinación de los precios empleados como parámetro. En efecto, ante la dificultad de obtener informaciones de terceros que estén en posición de competencia con ellos y las fórmulas cada vez más perjudiciales previstas para el método PVL, la entrega por parte del exportador español a la empresa brasileña de facturas y otros documentos de exportación en sus ventas a empresas no vinculadas es fundamental para que los cálculos realizados por el contribuyente brasileño estén más cerca del efectivo precio de mercado, y así reducir los riesgos de ajuste en la contabilidad fiscal.

Sin embargo, es importante aclarar que, en cualquier caso, una vez obtenidos todos los documentos necesarios para efectuar el cálculo bajo el método PIC, las situaciones comparadas deben ser ajustadas para que todas ellas tengan idénticas condiciones comerciales. Por ello, es necesario igualar los plazos de pago, cantidades negociadas, garantías asociadas, obligaciones de promoción, de control de calidad, de transporte y seguros, entre otros. En este punto, la normativa brasileña es muy favorable al contribuyente, pues, si no es posible identificar operaciones de compra y venta en el mismo periodo a que se refieren los precios bajo análisis, la comparación se puede hacer con precios practicados en operaciones realizadas en periodos anteriores o posteriores, siempre y cuando sean ajustados por eventuales variaciones del tipo de cambio de las monedas entre una fecha y otra.

Método del coste más beneficios

Por último, cabe examinar el método del coste más beneficios («CPL»). En líneas generales, se puede decir que en él se añade al coste de producción del bien soportado por el exportador español un margen de coste incrementado cuyo valor, por imposición legal, es del 20% de los costes mencionados.

En el cálculo del CPL, la participación del exportador español es fundamental. Más aún, se podría decir que la aplicación de este método depende completamente de él. En efecto, el exportador español se encarga de preparar todos los comprobantes y demás documentación justificativa para el importador brasileño.

Sin embargo, el exportador tiene que cumplir una serie de requisitos documentales para que la justificación pueda ser presentada a las autoridades fiscales. En particular, el exportador debe reunir todos los documentos que justifiquen los costes de producción o adquisición de los bienes de conformidad con la normativa brasileña.

Según normas de la Hacienda brasileña, a estos efectos son válidas las copias de los documentos en que se basan los registros que consten en los libros contables, tales como facturas comerciales de adquisición de las materias primas y otros bienes utilizados en los productos, comprobantes de costes de alquiler, manutención y reparación de los equipos aplicados en la producción, documentos que demuestren los porcentajes y de los gastos de amortización utilizados y de las pérdidas contabilizadas. En la contabilización de los costes no es necesario adoptar las reglas contables brasileñas, siempre que se respeten los principios contables generalmente aceptados por la comunidad internacional.

Además, la legislación brasileña exige que el exportador entregue al importador copia de la declaración de impuesto sobre sociedades del periodo correspondiente que fuera entregado a las autoridades fiscales españolas.

Al contribuyente brasileño, por su parte, le corresponde concluir los procedimientos de legalización de los documentos, para producir efectos en Brasil. Eso significa que tendrá que obtener copias notariales en España y legalizar estas copias en el correspondiente consulado brasileño, así como obtener su traducción jurada al portugués ante un traductor registrado en Brasil.

Todo este procedimiento implica un coste para el exportador, dado que tendrá que movilizar emplea-

dos para reunir todos los documentos y completar los trámites burocráticos mencionados. Asimismo, este método tiene la desventaja de que el exportador español ha de informar a la empresa vinculada brasileña de los costes para la producción o adquisición de los bienes exportados, desvelando, por tanto, sus costes y márgenes comerciales al importador brasileño.

En este punto, cabe aclarar que no basta que el exportador proporcione una hoja de cálculo, realizada por sus funcionarios, que presente de forma genérica los costes ocasionados para cada producto exportado. Por el contrario, es imprescindible que sean cumplidos todos los requisitos legales impuestos por la legislación brasileña acerca de la validez de los documentos extranjeros entregados.

Sin embargo, este es el método en el que, según la experiencia práctica, no sólo brasileña sino también internacional, el riesgo de necesidad de ajuste contable es más reducido. Como regla general, la determinación de los precios de comparación por medio del método CPL resulta en un valor superior al coste efectivamente soportado por el importador y, como consecuencia, el importe total de los gastos por él soportados podrán ser deducidos en la determinación de los tributos brasileños sobre la renta.

Superadas cuestiones políticas o comerciales relativas a la revelación de los costes y márgenes utilizados en la producción de las empresas vinculadas, así como los costes burocráticos generados por la preparación y organización de los documentos, el CPL es el método de más fácil aplicación, de entre los previstos por la legislación brasileña, en la medida en que el exportador ya dispone de una cantidad importante de datos relativos a sus costes y márgenes, tanto por las obligaciones contables a las que está sujeto como por la necesidad de valorar sus propias operaciones de exportación con sus vinculadas extranjeras, para cumplir con los controles de precios de transferencia impuestos por la legislación española.

Métodos en la adquisición de bienes para el activo fijo

Finalmente, debido a la importancia que tiene la importación de bienes para el activo fijo de las empresas brasileñas de sus empresas vinculadas españolas, así como por las particularidades relativas a los bienes de capital en el ámbito de la normativa sobre precios de transferencia, nos parece

conveniente reservar un apartado específico para tratar este tema.

Los equipos y máquinas adquiridos en España para la instalación de industrias y parques industriales en Brasil representan casi un tercio del total de las relaciones comerciales originadas desde España.

Estos bienes también están sometidos a los controles de los precios de transferencia, dado que generan cuotas de amortización deducibles en la determinación de los tributos brasileños que gravan la renta.

Sin embargo, la legislación reglamentaria brasileña reduce las opciones reservadas al contribuyente para la determinación del precio de mercado. En efecto, dado que los equipos y máquinas serán contabilizados en el activo de la empresa y no serán vendidos a terceros, los bienes destinados al activo de la empresa no pueden ser evaluados por el método PVL, en ninguna de sus modalidades.

De ese modo, en las importaciones de activos fijos, el contribuyente brasileño está limitado a la utilización de los métodos PIC y CPL, que, como se ha expuesto, son aquellos en los que debe existir una cierta colaboración del exportador español.

El Convenio sobre doble imposición entre Brasil y España y su efectos en el control brasileño de precios de transferencia

En el artículo 9 del Convenio sobre doble imposición entre Brasil y España, se establece que las personas asociadas que practiquen precios distintos del precio de mercado pueden estar sujetas a imposición tributaria por parte de los países contratantes. Este artículo se basa en el principio de la plena competencia (*at arm's length*), que se concreta a través de los métodos de control de los precios de transferencia. El acuerdo internacional no limita la determinación de los precios de comparación a sólo los métodos previstos en la legislación interna, requiriendo solamente que el principio sea satisfecho.

Según la ley brasileña (art. 98 del Código Tributario Brasileño), la legislación interna no puede ser contraria a los tratados internacionales suscritos por el país. Por tanto, en cierta forma, puede afirmarse que los tratados son instrumentos que limitan la libertad del legislador interno y prevalecen sobre la legislación interna.

Como el Convenio establece que sea cumplido el principio de la plena competencia (*at arm's length*)

sin imponer restricciones a la aplicación de métodos determinados, a nuestro entender, es posible la utilización de métodos distintos de aquellos previstos en la legislación interna brasileña siempre que se compruebe el cumplimiento de tal principio.

Tal y como se ha indicado, en el ámbito del Derecho brasileño, el contribuyente no puede firmar acuerdos previos de precios de transferencia con las autoridades fiscales, dado que los métodos de valoración son imperativos, y que, por ello, el contribuyente sólo puede elegir uno de entre los métodos previstos en la legislación aplicable. Asimismo, como hemos visto, en algunos casos diferentes razones pueden hacer difícil la aplicación de alguno de los tres métodos previstos en la legislación brasileña.

En España, existe la posibilidad de que el contribuyente someta a las autoridades fiscales una propuesta de valoración de las operaciones efectuadas con personas y entidades vinculadas. Concluido el procedimiento, el contribuyente puede aplicar los resultados de la resolución por la que se aprueba la propuesta. En el caso del exportador español, por tanto, el precio previamente acordado con la Hacienda española es, a todos los efectos, el precio por el que el importador brasileño adquiere el bien.

Sobre la base de tales premisas, una cuestión discutible sería si el importador brasileño puede utilizar los resultados de los acuerdos previos entre la Hacienda española y el exportador para justificar los precios practicados bajo el principio de la plena competencia (*at arm's length*) previsto en el Convenio, aunque no esté expresamente recogido en la legislación brasileña.

Sin embargo, las autoridades fiscales brasileñas no aceptan el argumento anterior. Por ello, la utilización de este método previsiblemente tendría como consecuencia la oposición de aquellas autoridades y, en su caso, la necesidad de plantear una acción judicial contra las restricciones que serían impuestas por ellas.

Por otra parte, el Convenio establece en el artículo 26 que las autoridades fiscales de los diferentes países contratantes pueden intercambiar todas las informaciones necesarias para la aplicación de las reglas para evitar la doble imposición (entre ellas, las de precios de transferencia). Por ello, los documentos contables y fiscales del exportador español previamente presentados a la Hacienda española serán reconocidos y aceptados más fácilmente por las autoridades brasileñas en caso de aplicación del

método CPL, donde la carga de la prueba documental es especialmente pesada para el contribuyente.

Conclusión

La legislación brasileña sobre precios de transferencia es compleja, y puede, en ocasiones, imponer un coste fiscal demasiado alto al importador brasileño.

Una forma de disminuir ese impacto fiscal es lograr que el exportador español participe en la producción y organización de documentos para, de ese modo, permitir que el importador brasileño aplique los métodos PIC o CPL, que muchas veces tienen como resultado una menor carga tributaria.

En el caso de los activos fijos, la colaboración del exportador español es en todo caso necesaria, pues el método PVL no puede ser aplicado sin ella.

Finalmente, el Convenio sobre doble imposición no impide la aplicación de los métodos brasileños, pero abre la posibilidad de que un acuerdo previo con Hacienda, firmado por un exportador español, se oponga a las autoridades brasileñas, en su caso, en el marco de un procedimiento judicial y sobre la base de que se haya cumplido el principio de *at arm's length* previsto en el Convenio.

**CRISTIANO FREDERICO RUSCHMANN
y EDUARDO FUSER POMMORSKY***

* Abogados del Área Fiscal de Dias Carneiro Advogados en Asociación con Uría Menéndez (São Paulo).