

MEMENTO EXPERTO
FRANCIS LEFEBVRE

Operaciones
vinculadas:
Obligaciones de
documentación

ACTUALIZADO A NOVIEMBRE 2009

Esta obra ha sido realizada
por iniciativa de
Ediciones Francis Lefebvre
sobre la base de un estudio
cedido a la Editorial por sus Autores

JOSÉ ANTONIO BUSTOS BUIZA

(Licenciado en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado –excedente–. Ex Subdirector General de Asuntos Fiscales Internacionales. Dirección General de Tributos. Ministerio de Economía y Hacienda)

CÁSTOR GÁRATE MUTILOA

(Licenciado en Derecho)

MARINA RINCÓN VELAYOS

(Licenciada en Derecho)

FCO. JAVIER SEJO PÉREZ

(Licenciado en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado –excedente–. Ex Subdirector General de Política Tributaria. Dirección General de Tributos. Ministerio de Economía y Hacienda)

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.

Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es

Precio: 50,96 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-92612-43-7

Depósito legal: M-48302-2009

Impreso en España

por Printing'94

Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

PLAN GENERAL

	<u>Nº marginal</u>
CAPÍTULO 1	
RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS	
1. Principio de libre competencia	105
A. Normativa interna	120
B. Normativa bilateral	150
2. Métodos de valoración	350
A. Métodos tradicionales	370
Método del precio libre comparable	370
Método del precio de reventa	380
Método del coste incrementado	390
B. Otros métodos	410
Método del reparto del beneficio	415
Método del margen neto del conjunto de las operaciones	425
3. Comprobación del valor normal de mercado	440
4. Ajustes valorativos: contabilidad y ajuste secundario	450
A. Registro contable de las operaciones vinculadas	465
B. Correcciones valorativas: ajuste primario y secundario	490
C. Aspectos temporales	595
5. Obligaciones de documentación	650
I. Regulación	655
A. Normativa interna	670
B. Directrices de la OCDE	680
C. Foro Conjunto de Precios de Transferencia	700
D. El PATA y las obligaciones documentales	750
II. Exigibilidad	770
III. Exoneraciones	800
6. Régimen sancionador	900
CAPÍTULO 2	
OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN RELATIVA AL GRUPO	
A. Descripción de la estructura del grupo	1520
B. Identificación de las entidades	1560
1. Supuestos de vinculación con arreglo a la normativa interna	1600
2. Entidades vinculadas en la normativa internacional	1850
C. Descripción de las operaciones vinculadas	2100
D. Descripción de funciones y riesgos	2200
E. Titularidad de los activos intangibles	2300
F. Política del grupo en materia de precios de transferencia	2400
G. Acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios	2500
H. Acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos	2600

	Nº marginal
I. Memoria del grupo	2700
J. Caso práctico	2800

**CAPÍTULO 3
OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DEL OBLIGADO TRIBUTARIO**

1. Fabricación y distribución	3200
2. Servicios entre entidades vinculadas	3500
I. Análisis general	3510
II. Servicios generales recurrentes o servicios de apoyo a la gestión	3650
III. Servicios de I + D	4000
IV. Servicios de arrendamiento de inmuebles	4800
3. Cesión del uso de intangibles	5100
4. Operaciones financieras	5500
5. Servicios de socios profesionales	5800
6. Servicios de consejeros y administradores	6100
7. Servicios entre la casa central y el establecimiento permanente	6400
8. Operaciones de reestructuración	6700
9. Acuerdos de reparto de costes	7100
10. Pactos parasociales	7400

**CAPÍTULO 4
OTRAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN**

1. Acuerdos previos de valoración	8510
I. Ámbito interno	8512
A. Procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración formuladas por los sujetos pasivos	8530
B. APAs bilaterales y multilaterales. Procedimiento para el acuerdo sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias	8600
II. Ámbito internacional	8650
A. Introducción	8650
B. Acuerdos previos sobre precios de transferencia dentro del marco del procedimiento amistoso	8675
2. Procedimientos amistosos	8800
I. Normativa interna	8850
II. Normativa internacional	9150
A. Procedimiento amistoso en los CDI	9160
B. Convenio Europeo de Arbitraje	9250
3. Operaciones con paraísos fiscales	9500
4. Operaciones vinculadas en el IRNR	9600
5. Operaciones vinculadas en el IVA	9800

Principales abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AIE	Agrupación de Interés Económico
AN	Audiencia Nacional
APA	Acuerdo previo de valoración (Advance Pricing Arrangement)
BOICAC	Boletín Oficial de Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CCom	Código de Comercio
CDI	Convenio para evitar la doble imposición
CE	Comunidad Europea
Circ	Circular
CNAE	Clasificación Nacional de Actividades Económicas
CSD	Información específica de cada país (Country Specific Documentation)
DGT	Dirección General de Tributos
Dir	Directiva
EP	Establecimiento permanente
EU-TPD	Documentación de precios de transferencia de la Unión Europea (European Union Transfer Price Documentation)
FCPT	Foro Conjunto de Precios de Transferencia
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
L	Ley
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (L 37/1992)
LSA	Ley de Sociedades Anónimas (RDLeg 1564/1989)
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (L 2/1995)
MEMAP	Manual de Procedimientos amistosos de la OCDE
NECA	Normas de Elaboración de Cuentas Anuales (PGC)
NRV	Norma de Registro y Valoración (PGC)
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OM	Orden Ministerial
PATA	Asociación de Administraciones fiscales del Pacífico (Pacific Association of Tax Administrators)
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PYME	Pequeña y Mediana Empresa
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Rec	Recurso

redacc	redacción
Resol	Resolución
RGGI	Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007)
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RD 1776/2004)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
UTE	Unión Temporal de Empresas

CAPÍTULO 1

Régimen de las operaciones vinculadas

SUMARIO	
Principio de libre competencia	105
Métodos de valoración	350
Comprobación del valor normal de mercado	440
Ajustes valorativos: contabilidad y ajuste secundario	450
Obligaciones de documentación	650
Régimen sancionador	900

100

La cada vez mayor integración de los mercados, unido al crecimiento de los grupos empresariales, hace que las operaciones realizadas entre **sociedades pertenecientes a un mismo grupo de empresas** constituyan un porcentaje elevado de las transacciones internacionales y, también, nacionales. La valoración de estas transacciones se ve sometida a una misma unidad de decisión de forma que quiebra la garantía de un correcto reparto de rentas, basada en los principios de libre mercado, entre los actores de estas transacciones.

102

Pese a que existen multitud de razones no relacionadas con el ámbito tributario que influyen en la valoración que los grupos de empresas otorgan a sus operaciones internas (razones comerciales, para evitar los efectos de las fluctuaciones de tipos de cambio o las restricciones nacionales a la repatriación de beneficios, etc.), en este ámbito se presentan efectos especialmente sensibles.

La base imponible del IS (o del IRPF o el IRNR) puede aparecer distorsionada por el hecho de que la fijación de los precios en las operaciones efectuadas entre partes que constituyen una unidad de decisión se haya realizado al margen de los precios del mercado, por no existir un interés contrapuesto, sino un interés común. No obstante, la vinculación entre dos o más entidades no debe implicar automáticamente la presunción de que en sus transacciones estén utilizando precios diferentes a los de mercado.

En este contexto, las **Administraciones tributarias** orientan sus actuaciones a garantizar que su recaudación no se vea mermada, en beneficio de otra Administración, como consecuencia de la valoración que los grupos deciden otorgar a sus transacciones internas. Para ello, la mayoría de las jurisdicciones de nuestro entorno imponen la obligación de valorar a efectos fiscales las transacciones vinculadas conforme a su valor normal de mercado.

La **regulación actual de los precios de transferencia en España** persigue lograr una adaptación al contexto internacional, en particular a las Directrices de la OCDE en esta materia y a las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE, a cuya luz debe ser interpretada.

103

De acuerdo con ello, el contribuyente deberá valorar sus transacciones con entidades vinculadas conforme a su valor de mercado, con independencia de que la valoración convenida entre las partes vinculadas determine o no en España una tributación inferior a la que hubiese resultado de haber operado a precios de merca-

do o bien un diferimiento de dicha tributación. Se invierte por tanto la **carga de la prueba**, de forma que será el contribuyente quien deberá probar documentalmente que la valoración que ha utilizado es conforme a mercado.

Sin embargo, en nuestra legislación no existe una definición del concepto de operaciones vinculadas, sino que se limita a señalar los supuestos de vinculación y el régimen jurídico aplicable. En ausencia de un concepto legal, podemos definir las **operaciones vinculadas** como aquellas operaciones que por el hecho de realizarse entre partes no independientes son susceptibles de ser convenidas a precios distintos de los de mercado. Lógicamente, el resultado de la valoración de las operaciones al margen del mercado será la traslación de unas sociedades a otras de los beneficios (o pérdidas) que hubieran obtenido en condiciones de independencia. Lógicamente, la aplicación de este régimen supone una excepción al régimen general de valoración de las operaciones, que se basa en los precios convenidos. En cualquier caso, el **fundamento** de la normativa sobre operaciones vinculadas es fundamentalmente antielusivo, tal y como puede apreciarse mediante un somero repaso de su evolución histórica.

104

- PRECISIONES** 1) Ver el **concepto** de persona o entidad vinculada en nº 1600 s.
2) El **precio de transferencia** es la cantidad cobrada por un bien o servicio entre entidades vinculadas.

SECCIÓN 1

Principio de libre competencia

105

SUMARIO

A. Normativa interna	120
B. Normativa bilateral	150

112

El principio que constituye la regla esencial en materia de precios de transferencia es el denominado **principio de libre competencia**. Este principio puede definirse como el precio que sería acordado por empresas independientes en operaciones similares desarrolladas en condiciones similares.

En la terminología anglosajona este principio es el denominado «**arm's length principle**», y es internacionalmente reconocido como inspirador de las normas de la mayoría de los países (tanto miembros como no miembros de la OCDE) sobre precios de transferencia. Este principio se menciona y desarrolla fundamentalmente en el Modelo de Convenio de la OCDE y en las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE.

A. Normativa interna

(LIS art.16 redacc L 16/2007)

La regulación básica del principio de libre competencia, en la normativa interna, la contiene la LIS art.16 redacc L 16/2007, al señalar que se entiende por **valor normal de mercado** aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. El decir, el legislador español entiende que se respeta el principio de libre competencia cuando la operación se ha realizado por su valor normal de mercado.

El cumplimiento de este principio implica que las operaciones realizadas por personas o entidades vinculadas, cualquiera que hubiera sido el valor acordado por las partes, deben valorarse por su valor normal de mercado.

Desde el 1-1-2007, existe una **única regla** para las operaciones entre personas o entidades vinculadas: la obligatoriedad de su valoración por el valor normal de mercado, lo que implica que, con independencia de que el valor convenido por las partes hubiera ocasionado o no un perjuicio para la Hacienda Pública, las operaciones deben valorarse, necesariamente, por su valor normal de mercado.

120

PRECISIONES 1) La determinación del valor de mercado en las operaciones vinculadas debe realizarse mediante la aplicación del principio general de plena competencia y de los diferentes métodos de valoración contemplados en la LIS art.16.4 redacc L 36/2006 (ver nº 350 s.).

2) La **reforma** operada por la L 36/2006 supuso un cambio fundamental en esta normativa. Así, en la Exposición de motivos de la L 36/2006 se han recogido claramente los **principales objetivos** perseguidos:

- El primer objetivo se refiere a la valoración de estas operaciones según precios de mercado, y enlaza con el criterio contable existente que resulta de aplicación en el registro de las cuentas anuales individuales (ver nº 450 s.).
- El segundo objetivo es el de adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las Directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia.

Resulta evidente que, antes de la reforma llevada a cabo por la L 36/2006, la normativa española había quedado desactualizada respecto del contexto internacional. La reforma operada constituye un gran paso en la adaptación de la norma no sólo en sus aspectos sustantivos sino también en la terminología empleada, más acorde ahora con la terminología empleada en el contexto internacional.

Uno de los aspectos más relevantes de la L 36/2006 lo encontramos en la mención explícita, en su Exposición de motivos, a la «interpretación» de la norma «a la luz» de las Directrices de la OCDE. Esta mención tiene especial trascendencia por cuanto aclara definitivamente el valor interpretativo de estas Directrices en la interpretación de la norma que, si bien era algo que se venía aceptando por la doctrina y los tribunales, supone un avance importante en la aplicación de este criterio. En este sentido, conviene recordar que estas Directrices de la OCDE son un «texto vivo», en la medida en que se actualizan permanentemente por este organismo del que, por otra parte, España es miembro.

Aquí también resultaba evidente que la norma española difería con la mayoría de las normas de los países de nuestro entorno, donde se establecen obligaciones documentales en esta materia.

- Finalmente, con esta reforma también se fomentan los mecanismos de colaboración de los contribuyentes con la Administración tributaria al flexibilizar el régimen de los acuerdos previos

123

de valoración (ver nº 8510 s.) e introducir una regulación legal específica de los procedimientos amistosos (ver nº 8800 s.).

125 Distinción con la presunción de onerosidad (LIS art.5) La distinción entre la regla aplicable a las operaciones vinculadas y la presunción de onerosidad debe realizarse, en primer lugar, en atención a la distinta naturaleza de una y otra norma. Mientras que la primera es una presunción iuris et de iure, la segunda es una presunción iuris tantum, tal y como se desprende de la propia normativa al admitir la prueba en contra del valor normal de mercado.

Cuando la operación se ha realizado entre partes que están vinculadas, en lugar de la presunción de onerosidad entra en juego la regla de valoración de operaciones vinculadas de la normativa del IS. En estas ocasiones, ya no cabe demostrar que la operación se ha pactado sin retribución. Aunque realmente haya sido gratuita, se considera **en todo caso retribuida**, de conformidad con los precios que acordarían, en condiciones de mercado, partes independientes.

Estas reglas de valoración de las operaciones vinculadas, calificadas por la jurisprudencia como normas valorativas de obligado cumplimiento, se instrumentan en la práctica como presunciones iuris et de iure (**no admiten prueba en contra**), la prueba puede recaer sobre la valoración en sí misma considerada, pero no respecto de la existencia de retribución.

127 Por el contrario, en el caso de la presunción de onerosidad, las cesiones de bienes y derechos en sus distintas modalidades se presumen retribuidas por su valor normal de mercado, salvo prueba en contrario (LIS art.5). El efecto principal de la presunción es trasladar la **carga de la prueba** al sujeto pasivo, que debe desmontarla y no puede escudarse en otras normas del ordenamiento que prevean la gratuidad de determinadas prestaciones, como las del Código Civil que prevén la gratuidad de un préstamo salvo que las partes pacten lo contrario. Toda vez que la Ley no establece pruebas tasadas para destruir la presunción, se deberá acudir a las normas generales sobre la apreciación de los **medios de prueba**.

En este caso el mecanismo presuntivo es doble: presunción de onerosidad y valoración de la operación. Su aplicación es sucesiva, un contribuyente puede probar que ha existido gratuidad, con lo cual no se ha realizado el hecho imponible y destruye la presunción de onerosidad, o bien puede probar que la contraprestación efectiva resulta inferior a la de mercado para esa operación, dejando así destruida la presunción de valoración.

130 **PRECISIONES** **1)** Algunos autores han defendido que en los supuestos de **prestaciones gratuitas** la presunción de onerosidad debe prevalecer sobre las normas de la LIS art.16 redacc L 16/2007, y por tanto, demostrada la gratuidad de la operación no cabe siquiera entender que existe hecho imponible y, en consecuencia, no procedería aplicar las reglas de las operaciones vinculadas. No obstante, esta interpretación debe rechazarse, pues en estas ocasiones ya no cabe demostrar que la operación se ha pactado sin retribución. Aunque realmente haya sido gratuita, se considera en todo caso retribuida, de conformidad con los precios que acordarían, en condiciones de mercado, partes independientes. Así lo ha señalado la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo al analizar las diferencias entre la presunción de onerosidad y los ajustes fiscales derivados de la regulación de las operaciones vinculadas (TS 3-6-03). Así, entiende el Tribunal Supremo que mientras que en la presunción de onerosidad la presunción legal parte de la existencia de ocultación de los intereses y, en cuanto se demuestra lo contrario, la presunción queda destruida, en el caso de los precios de transferencia, se parte de operaciones

veraces y reales, que no se atienen a los precios de mercado, lo cual es posible por existir un poder de decisión común, que opera así por múltiples razones, como, por ejemplo: evitar la prohibición de repatriación de dividendos, acogerse a incentivos fiscales de determinados países y, en general, por economías de opción fiscal. En principio, no existe necesariamente ocultación, sino una **planificación fiscal** de conjunto que tiende a minorar el coste tributario del grupo y de sus socios.

2) Los ajustes fiscales de las operaciones vinculadas no permiten prueba alguna en contrario, pues no tiene sentido probar que se han realizado efectivamente tales operaciones a precios inferiores a los de mercado o sin exigir interés alguno (precio cero) (TS 2-11-99, Rec 1245/95; AN 4-10-01, Rec 962/98; TSJ Madrid 30-3-06, Rec 2071/02).

Otras operaciones valoradas a valor de mercado También en diversos preceptos legales se contienen distintas referencias a la valoración a mercado de determinadas operaciones o activos, incluso aunque no sean vinculadas. Entre otras, pueden destacarse las siguientes:

135

1) Obligación genérica de valorar por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos en el marco de las siguientes operaciones (LIS art.15.2):

- a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación.
- c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de estos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- d) Los transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- e) Los adquiridos por permuta.
- f) Los adquiridos por canje o conversión.

2) Valoración por el valor normal de mercado de las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, siempre que no determine una tributación en España inferior a la que hubiese correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento de dicha tributación (LIS art.17.2 redacc L 36/2006). Al mismo tiempo, dicho precepto se remite a la LIS art.16.2 redacc L 36/2006 a efectos de la obligación de documentación.

3) Subcapitalización (LIS art.20 redacc L 36/2006). Este precepto contempla una norma especial de valoración y recalificación de la renta, dado que si el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una entidad, excluidas las entidades financieras, con otra u otras personas o entidades no residentes en territorio español con las que esté vinculada, excede del resultado de aplicar el coeficiente 3 a la cifra del capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso se recalifican como dividendos.

No obstante, los sujetos pasivos pueden someter a la AEAT una propuesta de aplicación de un coeficiente distinto, la cual debe fundamentarse en el endeudamiento que el sujeto pasivo hubiese podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas (ver nº 8545).

Esta posibilidad no es de aplicación a las operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

4) Obligación general de valorar a mercado las operaciones vinculadas cuando una de las partes intervinientes es una persona física (LIRPF art.41).

5) En el caso de operaciones vinculadas realizadas por **contribuyentes por el IRNR**, se hace una remisión a la LIS art.16 redacc L 16/2007 (LIRNR art.15.2 redacc L 36/2006). Ver nº 9600 s.

6) Determinación de la **base imponible del IVA** en operaciones vinculadas (LIVA art.79.5 redacc L 36/2006). En lo concerniente al IVA, el precepto aclara los supuestos en que procede alterar la contraprestación pactada por las partes, que serán aquellos en los que exista una incidencia real en la recaudación final del tributo, como la valoración de las operaciones que ha de realizarse en estos casos, que se fija en el valor de mercado. Ver nº 9800.

138

PRECISIONES 1) La regla de subcapitalización no es de aplicación cuando la entidad vinculada no residente en territorio español sea **residente en otro Estado miembro** de la Unión Europea, salvo que resida en un territorio considerado como paraíso fiscal. En estos casos, entendemos que cabría plantearse la aplicación de la regla de la LIS art.16 redacc L 16/2007, dado que la LIS art.20 redacc L 36/2006 es norma especial, ya que con independencia de la existencia de una norma específica que recalifica los intereses cuando el endeudamiento excede de un determinado ratio, la norma de la LIS art.16 redacc L 16/2007 establece la valoración del interés en sí mismo.

Es decir, en presencia de una operación vinculada de endeudamiento, lo primero es analizar que los intereses son los que corresponderían con arreglo al valor normal de mercado. Adicionalmente, si hay un exceso de endeudamiento, todo el exceso se calificaría como dividendo.

2) El principio de libre competencia también resulta de aplicación a las operaciones realizadas entre un **establecimiento permanente** situado en territorio español con su casa central, con otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero, dado que se consideran operaciones vinculadas (ver nº 6400 s.).

3) Adicionalmente, la LIRNR art.18.1.b redacc L 36/2006 contempla una norma especial de valoración para la **imputación de gastos de dirección y generales de administración** que corresponda a los establecimientos permanentes, sustituyendo el concepto de valor normal de mercado por el de racionalidad. De esta manera se considera cumplido el requisito de racionalidad cuando los criterios de imputación se basen en la utilización de factores realizada por el establecimiento permanente y en el coste total de dichos factores.

B. Normativa bilateral

150

SUMARIO	
1.	Análisis del principio de libre competencia en la normativa bilateral 160
2.	Beneficios empresariales obtenidos a través de establecimientos permanentes ... 200
3.	Tributación de los intereses 225
4.	Tributación de los cánones 245
5.	Deducibilidad de determinados gastos 260

151

En el plano internacional, la importancia de la existencia de una regulación de las operaciones vinculadas es mayor, si cabe, que en el ámbito interno, lo que hace

necesario el establecimiento de unas reglas que garanticen la **recaudación** que razonablemente pueda corresponder a las Administraciones tributarias, a la vez que se eviten situaciones de doble imposición. No obstante, la **eliminación de la doble imposición** en aquellos supuestos en los que intervenga una entidad no residente debe realizarse a través de mecanismos específicos: los previstos en los Convenios para evitar la Doble Imposición, y en el ámbito de la Unión Europea, a través del Convenio de Arbitraje (Convenio 90/436/CE) y del Convenio europeo relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas (BOE 21-12-94), o a través de los procedimientos amistosos o mediante acuerdos.

La tributación de las operaciones a nivel internacional no puede considerarse aisladamente atendiendo a las obligaciones de cada empresa en cada país, sino dentro del contexto internacional. Para asegurar que cada jurisdicción grava la base imponible que le corresponde y que se eliminan los supuestos de doble imposición en las operaciones de comercio internacional, se adoptan por parte de las **diferentes jurisdicciones** unos principios de imposición internacional.

A continuación, vamos a analizar el principio de libre competencia desde la óptica de la normativa bilateral, contenido en el Modelo de Convenio OCDE art.9. No obstante, en los Convenios de Doble Imposición también hay otra serie de artículos que están directamente relacionados con la tributación de determinadas rentas en operaciones vinculadas. En concreto, el Modelo de Convenio OCDE art.11.6, relativo a la tributación de intereses (nº 225 s.); el Modelo de Convenio OCDE art.12.4 (nº 245 s.), relativo a la tributación de los cánones y, finalmente, el Modelo de Convenio OCDE art.24.4 (nº 260 s.) que recoge disposiciones relativas a la deducibilidad de determinados gastos realizados por el establecimiento permanente y que menciona los artículos anteriores.

Características y objetivos de la regulación internacional Como características propias de esta regulación internacional cabe señalar:

152

– Se trata de una regulación influida por **principios internacionales** fruto de la elaboración de normas por parte de organizaciones internacionales, así como por bases establecidas por los propios Estados.

– Se trata de una regulación que se adapta continuamente a las **necesidades** que van surgiendo como respuesta a las operaciones transfronterizas del comercio internacional. Con la regulación internacional en materia de precios de transferencia se pretenden conseguir los siguientes **objetivos**:

a) Búsqueda de la unificación de criterios y consenso a nivel internacional con la finalidad de asegurar una base imponible adecuada a cada jurisdicción y evitar la doble imposición.

b) Evitar los trasvases de beneficios de sociedades localizadas en países de mayor tributación a sociedades localizadas en países con menor tributación.

c) Alinear las disposiciones internas de los países a las tendencias en Derecho comparado.

d) Reducción de los conflictos entre Administraciones fiscales.

e) Eliminar los problemas de doble imposición.

f) Incremento de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

La **coordinación entre las diferentes jurisdicciones** es la base de la filosofía subyacente en estos principios.

PRECISIONES Si bien es cierto que la utilización por las empresas de precios de transferencia puede obedecer a **factores fiscales**, pueden existir otras motivaciones que induzcan a las empresas a realizar sus operaciones en condiciones distintas de las de mercado. Así, según señalan las Directrices de la OCDE, aparte de las consideraciones fiscales, otros factores pueden distorsionar las condiciones de las relaciones comerciales y financieras establecidas entre empresas asociadas. Por ejemplo, dichas empresas pueden estar sometidas a **presiones gubernamentales** opuestas (tanto en el propio país como en el extranjero) relativas a las valoraciones aduaneras, derechos anti-dumping y controles de cambios o de precios. O bien pueden estar causadas por las **necesidades de tesorería** de las empresas de un grupo multinacional. Un grupo multinacional, que cotiza sus acciones en el mercado de valores, puede verse presionado por los accionistas a mostrar una elevada rentabilidad en la compañía matriz, en particular si la información dirigida a los accionistas no se presenta de forma consolidada. Todos estos factores pueden afectar a los precios de transferencia y a la cuantía de los beneficios atribuidos a las empresas asociadas de un grupo multinacional.

153

EJEMPLO Sociedad X situada en el país A donde el tipo de gravamen previsto para las personas jurídicas es del 25%.

Sociedad Y localizada en el país B donde el tipo de gravamen para personas jurídicas establecido es del 10%.

La sociedad X y la sociedad Y son entidades vinculadas. El precio de venta del producto en el mercado es 1.000 u.m. y el precio de compra del producto para la sociedad X es de 200 u.m. La sociedad X vende a la sociedad Y a 250 u.m. La sociedad Y vende al tercero no vinculado por su precio de venta, esto es: 1.000 u.m.

Desde el punto de vista tributario:

Pago por impuestos derivados de la operación: $(250 - 200) \times 25\% + (1.000 - 250) \times 10\% = 12,5 + 75 = 87,5$ u.m.

La carga tributaria de la operación si no hubiese habido intermediación de la sociedad Y, esto es, sin aplicar precios de transferencia habría sido: $(1.000 - 200) \times 25\% = 200$ u.m.

155

Actuaciones de los organismos internacionales Esta materia es objeto de estudio y análisis constante por parte de distintos organismos internacionales (ONU, OCDE, UE...), si bien deben destacarse los trabajos de:

– La OCDE, fundamentalmente a través del grupo de trabajo *Working Party No. 6 on the taxation of multinational enterprises* y de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias.

– La UE, fundamentalmente mediante el Foro Conjunto de Precios de Transferencia.

157

Foro Europeo de Precios de Transferencia Las instituciones de la Unión Europea también participan activamente en el estudio, análisis y regulación de los precios de transferencia.

La Comisión puso de manifiesto en 2002 su interés en mejorar la aplicación del Convenio de Arbitraje (Convenio 90/436/CE) así como de marcar unas **líneas generales de interpretación** de la normativa sobre precios de transferencia.

Para poner en práctica estos trabajos y a raíz de las conclusiones del Consejo de 11-3-2002, la Comisión creó el Foro Europeo de Precios de Transferencia (EU Transfer Pricing Forum). Representantes de los países candidatos y la Secretaría de la OCDE asisten como observadores.

PRECISIONES El Foro es un **grupo de trabajo** de la Comisión Europea constituido en el año 2002 por un total de 35 miembros, uno por cada Estado miembro y diez expertos procedentes del sector empresarial y profesional.

El **programa de trabajo** del Foro tiene como objetivo prioritario el desarrollo de las siguientes materias:

1. Convenio de Arbitraje. Estos trabajos ya han concluido y se han reflejado en un informe que incluye un Código de Conducta (ver nº 700 s.).

2. Documentación. Desde diciembre del 2003 el Foro ha estado trabajando en materia de requisitos de documentación asociados a precios de transferencia.

La finalidad ha sido determinar la documentación necesaria en relación con las operaciones vinculadas. Esto es, coordinar a todas las Administraciones fiscales para que establezcan los requisitos documentales necesarios para que las Administraciones puedan realizar análisis de riesgo sin que ello conlleve importantes costes para los contribuyentes. Las Directrices abogan por un equilibrio entre la información necesaria para cumplir con el principio de plena competencia y los costes en los que el contribuyente incurre al tener que proporcionar cualquier documentación. El tipo y el volumen de la documentación estarán determinados en cada caso.

El objetivo buscado no es que toda la documentación se le entregue a la Administración cuando se presente la declaración del impuesto correspondiente. La idea es que esta documentación esté a disposición de las Administraciones fiscales.

Lo más novedoso es la elaboración de un «**masterfile**». Es un intento de crear un expediente normalizado que especifique los documentos necesarios en un «primer nivel» antes de la fase de comprobación (ver nº 716).

El Foro, así como la OCDE, mencionan en sus informes en materia de documentación como ejemplo de consenso en esta materia, el alcanzado por la Asociación de Administraciones Fiscales del Pacífico (PATA), en concreto: Australia, Canadá, Estados Unidos y Japón (ver nº 750 s.).

Estos países han llegado a un acuerdo por el que los contribuyentes pueden preparar una serie de documentos teniendo la seguridad de que cumplirán las disposiciones en materia de documentación de cada uno de esos países. Se elimina de esta forma la necesidad de preparar diferente documentación para cada país.

3. Acuerdos previos de valoración. El Foro considera que los acuerdos previos de valoración (Advance Pricing Arrangement o APAs) constituyen un mecanismo para evitar la doble imposición y para dar seguridad jurídica a los contribuyentes (ver nº 8510 s.).

El objetivo será identificar los aspectos problemáticos en relación con esta medida preventiva, analizar sus causas y proponer mejoras en el procedimiento para lograr una simplificación del mismo que suponga un número creciente de solicitudes para los próximos años.

4. Otros procedimientos preventivos de la doble imposición: «consultas previas». Se analizan las posibilidades de evitar la doble imposición mediante **consultas previas** a las autoridades fiscales antes del ajuste.

5. Intereses y sanciones asociados a **procedimientos amistosos** y/o ajustes en precios de transferencia.

6. Determinados aspectos de la interrelación de los procedimientos internacionales para evitar la doble imposición.

7. Incidencia de las **normas contables** internacionales y/o de las normas contables internas del grupo en la determinación de los precios de transferencia.

159

PRECISIONES La calificación y el **análisis de la documentación** es competencia de cada una de las Administraciones fiscales, así como todo lo relativo a la **carga de la prueba**, pues se entiende que son cuestiones de soberanía fiscal de cada Estado. Además, cada una de ellas tendrá competencia para posteriormente, en la fase de comprobación, pedir los documentos que estime oportunos para poder desarrollar sus labores de comprobación e inspección.

1. Análisis del principio de libre competencia en la normativa bilateral

(Modelo de Convenio OCDE art.9)

160

La OCDE enuncia este principio de plena competencia en el Modelo de Convenio OCDE art.9.1, cuya finalidad es lograr una **neutralidad**, esto es, evitar que como consecuencia de la existencia de vinculación entre entidades de un mismo grupo se produzcan ventajas o desventajas fiscales.

Dicho precepto tiene su desarrollo en las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE y establece que cuando 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 unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los **beneficios** que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y sometidos a **imposición** en consecuencia.

Además, cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado –y someta, en consecuencia, a imposición– los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el **ajuste** correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste deben tenerse en cuenta las demás disposiciones del Modelo de Convenio y, además, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán si así fuese necesario.

De lo anteriormente dicho se desprenden cuatro aspectos básicos:

- Supuestos de asociación –vinculación–.
- Principio de plena competencia o valoración de las operaciones a valor de mercado.
- Derecho de ajuste administrativo cuando el valor convenido no coincida con el de mercado.
- Posibilidad de hacer ajustes bilaterales (en ambos Estados, en sentido contrario) en la base imponible cuando el valor convenido no coincida con el de mercado.