



Máster Universitario
en Asesoría Fiscal

**UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE
ELCHE**

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

**MÁSTER UNIVERSITARIO EN ASESORÍA
FISCAL**

TRABAJO DE FIN DE MÁSTER

CURSO ACADÉMICO 2020 - 2021

**UNA APROXIMACIÓN A LOS
PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y A
SU TRATAMIENTO EN EL PLAN
BEPS DE LA OCDE**

AUTOR:

JAVIER CAZORLA RIBELLES

TUTOR ACADÉMICO:

JORGE MARTÍN LÓPEZ

COTUTORA UMH:

EVA ALIAGA AGULLÓ

Resumen

Los precios de transferencia se han erigido, en los últimos tiempos, en una importante herramienta de planificación fiscal utilizada por las grandes empresas multinacionales. A través de su empleo, estos grupos obtienen determinados beneficios fiscales que, en ocasiones, tienden a aproximarse a figuras estratégicas elusivas, produciendo una erosión en la base imponible de la entidad en determinado ordenamiento tributario, y consiguientemente, el traslado de los beneficios de un Estado a otro.

Para combatir el empleo del conjunto de estas prácticas, la OCDE ha emprendido un ambicioso proyecto con el que pretende frenar la erosión de las bases y el traslado de los beneficios. El Plan de Acción BEPS es el resultado de años de estudios y de negociaciones por parte de las autoridades fiscales de una importante cantidad de Estados. Mediante sus acciones y directrices, la OCDE se ha convertido en el gran impulsor de medidas fiscales con las que lograr, como fin último, una alineación entre los rendimientos de las actividades y la generación de valor, teniendo siempre presente el denominado principio de plena competencia o *arm's length principle*.

El presente trabajo pretende aportar un enfoque principalmente teórico de la noción de precios de transferencia, para posteriormente ponerlo en relación con el Plan BEPS y conseguir dibujar una imagen global que represente todo lo concerniente a la problemática tratada, desde un punto de vista de la planificación fiscal agresiva, por un lado, y de la necesidad de alinear resultados y generación de valor, por otro.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	7
2. APROXIMACIÓN A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	9
2.1 Introducción al concepto	
2.2 Operaciones vinculadas	
2.2.1 El artículo 9.1 MC OCDE	
2.2.2 El artículo 18.2 LIS	
2.3 El principio de plena competencia y la valoración de las operaciones vinculadas	
2.4 Ajustes en las operaciones vinculadas	
2.4.1 El ajuste primario	
2.4.2 El ajuste correlativo	
2.4.3 El ajuste secundario	
2.4.4 Ejemplo de aplicación de los ajustes	
2.5 Acuerdos previos de valoración (APA)	
3. EL PROYECTO BEPS DE LA OCDE Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	32
3.1 Introducción al Plan BEPS de la OCDE	
3.2 Las acciones 8 a 10 sobre precios de transferencia	
3.2.1 La acción 8: precios de transferencia e intangibles	
3.2.2 La acción 9: precios de transferencia y riesgos y capital	
3.2.3 La acción 10: precios de transferencia y otras operaciones de alto riesgo	
3.3 La acción 13 y el informe país por país	
3.3.1 La obligación de documentación en la normativa española	
3.4 Referencia a la acción 5, sobre la transparencia de los APA	
4. CONCLUSIONES.....	48

BIBLIOGRAFÍA

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
APA	Acuerdos previos de valoración
BEPS	Erosión de bases y traslado de beneficios (<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>)
IRNR	Impuesto sobre la renta de no residentes
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre sociedades
MC OCDE	Modelo de Convenio de la OCDE
NRV	Norma de registro y valoración
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PGC	Plan General Contable
PIB	Producto Interior Bruto
RIS	Reglamento del Impuesto sobre sociedades
UE	Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

En el globalizado escenario económico actual las grandes empresas internacionales han mostrado un creciente esfuerzo e interés por maximizar sus beneficios a través de operaciones de planificación fiscal, tendentes a diferir o minimizar la tributación de sus ganancias globales. Dentro de estas estrategias fiscales destacan, entre otras, las operaciones realizadas entre empresas que guardan cierto vínculo y que ejercen su actividad en distintos países, territorios cuyas jurisdicciones tributarias presentan características que difieren entre sí. Los precios que se otorgan a dichas operaciones entre partes vinculadas, que intercambian diversos bienes y servicios, son los denominados precios de transferencia, punto central sobre el que se estructura el presente trabajo y objeto de análisis en lo sucesivo.

El carácter fronterizo con la elusión fiscal, que es propio de los precios de transferencia, ha propiciado que en los últimos años haya crecido la preocupación de las autoridades fiscales y de los distintos organismos internacionales por ponerle freno a este tipo de operaciones. Así, son varias las medidas dirigidas a solucionar el citado problema, entre las que resalta el Plan BEPS de la OCDE, surgido con el objeto de combatir la erosión de bases imponibles y el traslado o desvío de beneficios. Este proyecto será igualmente punto de estudio en este trabajo, sobre todo en su vertiente relacionada con los precios de transferencia, a pesar de que el Plan también pretende ofrecer soluciones a otra clase de problemas fiscales.

A través del estudio de documentos oficiales, informes de la OCDE y artículos doctrinales de destacados expertos en la materia, el presente trabajo abordará el problema suscitado por los precios de transferencia en el actual panorama fiscal internacional, así como las medidas emprendidas para mitigar el rompecabezas que supone para las autoridades internacionales. Con todo ello, se pretende profundizar en uno de los aspectos de la fiscalidad internacional respecto a los que las grandes empresas más inciden, en aras de incrementar sus beneficios aprovechando las peculiaridades y disimilitudes existentes entre los diversos sistemas tributarios nacionales.

Un estudio completo de la problemática de los precios de transferencia excede con creces de los objetivos y posibilidades de un trabajo de fin de máster, dada la complejidad

que es rasgo característico de este asunto. A pesar de ello, este trabajo procurará efectuar un análisis, aunque breve, también conciso, detallado y que sea capaz de dibujar una idea clara sobre los precios de transferencia.

Estamos ante un tema que destaca por ocupar un parte relevante de los intereses de las mercantiles internacionales, cuyos esfuerzos por sacar el máximo partido de las posibilidades que ofrecen los distintos ordenamientos nacionales han ido progresivamente creciendo en los últimos tiempos. Correlativamente, se ha intensificado el empeño por parte de los encargados de regular la fiscalidad internacional para paliar el problema, actuando de manera reactiva frente las acciones del sector privado, sumergiéndose en un continuo “tira y afloja”. Todo ello impregna la cuestión sometida a estudio de un indiscutible aliciente y atractivo para todo aquel interesado en la fiscalidad. De este modo, lo anterior ha sido eje decisivo para la elección de los precios de transferencia como materia a analizar y estudiar en el presente trabajo.

2. APROXIMACIÓN A LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En el presente apartado, que constituye el eje central sobre el que se asienta este trabajo, se llevará a cabo un primer acercamiento al concepto de precios de transferencia, delimitando para ello la noción de operaciones vinculadas, esencial en este tema. Posteriormente, haremos referencia al principio de plena competencia, que debe imperar en la valoración de este tipo de operaciones. Por último, entrará en escena la Administración tributaria cuando tratemos los aspectos relativos a los ajustes realizados por dicha Administración, para corregir a posteriori la valoración que los contribuyentes hacen de las operaciones vinculadas. De igual modo, la Administración desempeñará un papel protagonista cuando nos refiramos a los llamados acuerdos previos de valoración (APA), alcanzados entre los obligados tributarios y aquella.

2.1 Introducción al concepto de precios de transferencia

Reciben el nombre de precios de transferencia, en un sentido estricto, aquellos valores monetarios derivados de las distintas operaciones de carácter comercial, intercambiadoras de bienes o de servicios, que llevan a cabo entidades vinculadas o relacionadas¹. Desde una perspectiva fiscal, las mayores particularidades de los precios de transferencia proceden de, además de la vinculación que guardan entre sí las partes intervinientes, de dos aspectos a tener en cuenta, a saber: la existencia de ordenamientos tributarios desemejantes, y la propia valoración que las entidades relacionadas aplican a las operaciones en cuestión.

Por una parte, la singularidad de este tipo de actividades a efectos fiscales radica en que se caracterizan por que se realizan entre empresas situadas en ordenamientos tributarios distintos, que presentan sus propias peculiaridades. En general, unos con una imposición más amable con los beneficios, y otros con una mayor tributación desde el punto de vista empresarial. Así, nos encontramos en el supuesto de que una entidad se

¹https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbFJjTAAASNTI3NztbLUouLM_DzbsMz01LySVLXEOL8nNKS1NCiTNUQotJUADJBCcQxAAAAWK

Consultado el 2 de abril de 2021.

ubica en un país con una tributación más baja de los beneficios, mientras que la otra parte que actúa en la operación lo hace desde un territorio cuyos tipos impositivos son más elevados, o en que existen menos beneficios fiscales. Que haya ordenamientos que prevean una tributación más o menos baja es algo totalmente natural, y el hecho de que las mercantiles opten por ejercer su actividad en un determinado territorio es, lógicamente, lícito, de igual modo.

A medida que se ha ido expandiendo la globalización como proceso de desarrollo mundial de las economías y de los mercados, las grandes empresas multinacionales han tendido a deslocalizar partes de sus estructuras hacia distintos puntos del planeta. Este éxodo conlleva que la cadena de valor de tales multinacionales se vertebre en múltiples territorios², con la consiguiente interacción entre sujetos que, aunque vinculados, no se ubican en el mismo lugar. Así, con las distintas unidades del grupo situadas en jurisdicciones tributarias diversas, las posibilidades de emprender actuaciones de planificación fiscal aumentan.

Por otra parte, el segundo factor clave es el precio que se asigna a tales operaciones. Lo relevante, en este sentido, es que el precio que acuerdan las partes difiere del que sería habitual en una transacción de ese tipo, es decir, no se ajusta al valor que pactarían sujetos independientes por un intercambio similar. Así, un precio mayor o menor permite vaciar o aumentar la base imponible de la sociedad, situada en un ordenamiento con una tributación más alta o más baja. La valoración de las operaciones entre partes vinculadas es una de los grandes rompecabezas al que se han enfrentado y se enfrentan tanto autoridades fiscales como legisladores, siendo objeto de análisis más abajo.

A grandes rasgos, una idea global y simple de lo que son los precios de transferencia puede reducirse al siguiente enunciado: una empresa, X, situada en un país A, vende cierto producto a otra empresa, Y, ubicada en el país B, y entre ellas guardan relación (por ejemplo, la primera de las sociedades ostenta la mitad del capital de la segunda). El precio que convienen ambas partes es sustancialmente superior al que

² GÓMEZ REQUENA, José Ángel: *El análisis de comparabilidad post-beps en precios de transferencia: definición precisa y recharacterización de operaciones vinculadas con activos intangibles*. Universidad de Castilla-La Mancha, 2018, pág. 32.

correspondería en una operación normal de mercado, esto es, la empresa de B paga un precio notoriamente más alto. Además, en el país B la imposición sobre los beneficios es mucho más alta que en el país A, pues cuenta con un tipo impositivo mayor.

Por tanto, lo que se consigue con esta operación es reducir la base imponible de la empresa Y, y, en consecuencia, aumentar el resultado de la primera de las empresas y, con ello, su base imponible en la imposición sobre beneficios. Como resultado, en el país A la empresa X pagará el impuesto a un tipo bajo, con una base imponible más grande, y en el país B la empresa Y hará frente, con una base reducida, a un tipo más alto.

Lo importante, considerando la operación desde un punto de vista más amplio, resulta del hecho de que se produce un ahorro fiscal para el conjunto de las empresas, ya que se logra un menor pago del impuesto que si la transacción se hubiese realizado a un precio de mercado, sin trasladarse el beneficio de una jurisdicción tributaria a otra. Y todo ello sin perjuicio de que para una de las partes la operación le resulta más gravosa, mientras que en el supuesto de que se hubiese acordado como partes independientes pues, para el conjunto del grupo, la operación deviene rentable fiscalmente.

El problema de los precios de transferencia aparece cuando el único fin con el que se realizan es puramente fiscal o, mejor dicho, cuando su propósito es reducir la carga fiscal aprovechando las diferencias entre sistemas fiscales. Es más, empresas del mismo grupo pueden proceder a realizar operaciones entre sí que no respondan a un mero objeto fiscal, sino en términos de reducción de costes, reorganizaciones para una mayor eficiencia o penetrar en nuevos mercados³. Una finalidad de la operación tendente a reducir la carga fiscal puede ser considerada cercana a la elusión fiscal y, por ello, estas prácticas han suscitado las actuaciones de las Administraciones y de organismos de cooperación internacional como la OCDE.

Recapitulando, estas operaciones que realizan partes vinculadas no suponen por sí solas ningún problema desde la perspectiva fiscal. El conflicto surge cuando se encuadran dentro de estrategias de planificación fiscal agresiva, alejándose de fines estrictamente comerciales y aproximándose, por el contrario, a posiciones limítrofes con

³ Auditores Valencianos Asociados: *Los precios de transferencia y las operaciones vinculadas en España*

la elusión o la evasión fiscal. Por medio de las mismas se consigue que los beneficios que obtienen las empresas se trasladen a lugares donde no se han producido, es decir, difiere el punto en que se materializa la ganancia y en el que es sometida a gravamen. Tal circunstancia, la desalineación entre lugar del beneficio y lugar de su tributación, se ha convertido, igualmente, en una importante ocupación para los responsables de la regulación fiscal internacional.

2.2 Operaciones vinculadas

Los precios de transferencia se vehiculan a partir de la relación que une a las partes contratantes. Sociedad matriz, empresa filial, grupo, empresa asociada, establecimiento permanente... son algunos de los conceptos que protagonizan la noción de operación vinculada. Este tipo de operaciones surge de determinadas relaciones empresariales, por lo que resulta preciso examinar la delimitación de lo que entendemos por vinculación, esto es, el contorno en que se desenvuelven las operaciones vinculadas

Sin embargo, especialmente en la esfera internacional, la idea de vinculación se caracteriza por su variedad y heterogeneidad. No existe un patrón uniforme de naturaleza imperativa que armonice la regulación de las operaciones vinculadas en todos los ordenamientos tributarios. Pese a lo anterior, el intento más destacado de establecer cierta homogeneidad al perímetro de vinculación de estas operaciones lo ha encabezado la OCDE, a partir del impulso del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición (MC OCDE).

2.2.1 El artículo 9.1 MC OCDE

A falta de una organización tributaria internacional, los trabajos que en esta materia realiza la OCDE han ido adquiriendo una gran importancia en los últimos años. A pesar de que esta organización no ostenta poderes normativos y de que, por tanto, sus actos no son vinculantes legalmente, las llamadas recomendaciones que promueve son generalmente aceptadas por sus países miembros. En este contexto y desde mediados del siglo pasado, para dar respuesta a los problemas fiscales internacionales, el comité fiscal de la OCDE emprendió un proyecto de convenio para combatir la doble imposición en

materia de renta y patrimonio. El fruto de varias décadas de trabajo es el actual MC OCDE, cuya última actualización se produjo en noviembre de 2017.

Centrándonos en lo que nos interesa, la delimitación de las operaciones vinculadas se desarrolla en el art. 9 del MC OCDE, además de en los Comentarios al propio modelo. El precepto señala que 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 dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.”

Ahonda en el asunto la OCDE en su propuesta apuntando que, cumpliendo los requisitos de este artículo 9, ambas empresas estarán asociadas si “están sometidas a un control común”⁴.

Tanto en el apartado a) como en el b) del artículo no se establece un criterio exacto y estricto de lo que ha de entenderse por vinculación, limitándose el modelo a hacer referencia a la “participación” y al “control” por parte de empresas y de personas residentes en Estados distintos, sin prodigarse en una definición de ambos conceptos. La escasa concreción del precepto deja un significativo margen de maniobra para los Estados

⁴ OCDE (2017), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/9788480083980-es>

(que, recordemos, no están vinculados al MC OCDE), quienes pueden fijar libremente el perímetro de las operaciones vinculadas para sus sociedades residentes.

A nivel estatal las recomendaciones de la OCDE se han materializado en diversas formas y maneras, aunque los legisladores nacionales han optado, sobre todo, por establecer porcentajes mínimos de participación en el capital social o en los fondos propios de las entidades⁵. Así, en el seno de los países de la UE, algunos Estados miembros, como España -como se verá más abajo-, Alemania o Austria prevén una participación mínima del 25 por ciento. Por el contrario, otros (Francia, Italia o Dinamarca) elevan este porcentaje hasta la mitad del capital social, restringiendo de este modo el perímetro de vinculación y reduciendo el número de entidades consideradas vinculadas. No obstante, también encontramos ordenamientos en que el perímetro de vinculación es muy similar a lo dispuesto en el MC OCDE, sin especificar una participación concreta y limitándose a hacer referencia a la noción de control y participación (Bélgica, Irlanda o Países Bajos)⁶.

2.2.2 El artículo 18.2 LIS

El grueso de la delimitación del concepto de vinculación en la normativa fiscal española se lleva a cabo en el artículo 18 de la Ley 27/2014. Más en concreto, el apartado segundo del artículo enumera una serie de circunstancias que dan lugar a la consideración de partes vinculadas. Son las siguientes:

“a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea

⁵ VILLELAS CIUDAD, Cristina: *Los precios de transferencia: una aproximación multidisciplinar*. Universidad de Zaragoza, Prensas de la Universidad, Zaragoza, 2019.

⁶ <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>. Consultado el 9 de abril de 2021.

directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.

e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.

g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.

h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

De la lectura del artículo se puede extraer alguna conclusión interesante. En primer lugar, como se ha señalado más arriba, el porcentaje que establece el legislador español para considerar que existe vinculación entre dos partes es del 25 por ciento del capital social. Ello se refleja cuando quien posee la participación es una sociedad, un socio o partícipe particularmente considerado, los consejeros y administradores, y también en el caso de las participaciones indirectas.

Por otro lado, llama la atención la referencia a las relaciones familiares, es decir, las personas unidas por lazos de parentesco, ya sea por razón de consanguinidad o bien por afinidad, y en línea directa o colateral. El parentesco que establece la LIS es de hasta el tercer grado. En atención a ello, en la definición de persona vinculada se pueden integrar hasta un bisabuelo, un nieto o un sobrino de quien está directamente vinculado con la entidad, junto a las respectivas personas con quienes puedan mantener una relación de afinidad.

Lo anterior denota que el legislador español ha pretendido fijar un espectro de vinculación relativamente amplio, especialmente en lo que a las relaciones de familia se refiere. Por lo que respecta al porcentaje de participación sobre el capital social, conforme a lo que ya se ha indicado, esta cifra es más baja en España que en otros países del entorno europeo (Francia o Italia). El hecho de que el porcentaje sea más reducido supone que más entidades puedan ser consideradas vinculadas en España, cosa que permite un mayor control por parte de las Administraciones y un relativo proteccionismo.

Sin ánimo de pretender entrar en un escenario que no es objeto de análisis en este trabajo, conviene, no obstante, hacer una mínima referencia a la normativa contable española en términos de vinculación entre entidades, dada la especial relación que guardan entre sí contabilidad y fiscalidad, sobre todo en lo referido a los impuestos sobre los beneficios empresariales. El principal instrumento normativo en esta materia lo constituye el PGC, aprobado por el Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, que en su NRV 19ª aporta una definición de control: *“el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades (...)”*.

2.3 El principio de plena competencia y la valoración de las operaciones vinculadas

Una vez delimitado el concepto de precios de transferencia y definido el perímetro de vinculación en este tipo de operaciones, el siguiente paso es abordar el principio de plena competencia, que resulta esencial a la hora de valorar las transacciones entre partes relacionadas.

El principio de plena competencia o *arm's length principle* (ALP, por sus siglas en inglés) debe ser el patrón que guíe, a nivel internacional, la valoración que se realice de las operaciones vinculadas a efectos fiscales. A grandes rasgos, este principio viene a significar que las transacciones protagonizadas por partes vinculadas han de ser valoradas conforme lo harían partes independientes en un mercado competitivo en el que no es posible obtener beneficios extraordinarios mediante el arbitraje. El problema, pues, en este sentido, radica en que las partes no son independientes y, sobre todo, no actúan como tal. Al contrario, aprovechan dicha vinculación para efectuar una valoración más favorable a sus intereses económicos y fiscales desde un prisma conjunto.

Impulsado por la OCDE en lo que se refiere al ámbito tributario, el principio de plena competencia encuentra sus cimientos en el ya mencionado artículo 9.1 MC OCDE. En concreto, la base en que se asienta el principio se halla en el último párrafo de aquel apartado que señala que, cuando *“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 someterse a imposición en consecuencia”*.

En la legislación española, la principal referencia al principio de libre competencia se halla en el primer apartado del artículo 18 LIS. El precepto, en línea con lo adelantado en los párrafos precedentes, establece que las operaciones vinculadas habrán de evaluarse a valor de mercado, entendiéndose este como aquel que pactarían partes independientes y, con ello, respetando el principio de libre de competencia.

2.3.1 El análisis de comparabilidad

A la hora de llevar el principio de plena competencia al terreno práctico, entra en juego el denominado análisis de comparabilidad: es la metodología que permite contrastar los precios, márgenes y otras variables de las operaciones vinculadas con un elemento comparable de circunstancias muy similares, con el objeto de averiguar si resulta

necesario proceder a realizar ajustes para equiparar ambas diferenciadas situaciones⁷. Este análisis supone materializar el principio *arm's length*, dotarlo de una completa funcionalidad.

El análisis de comparabilidad requiere de determinados pasos: análisis de la situación concreta y de las características de la operación vinculada; búsqueda de comparables, tanto externos como internos; elección del método de valoración que mejor se adecúe al caso en cuestión -como enseguida se verá-; determinar y aplicar los ajustes correspondientes si fuese necesario... La conjunción de todos ellos permite alcanzar y respetar el principio de plena competencia.

En el ámbito interno español, el análisis de comparabilidad se encuentra desarrollado en el art. 17 RIS, cuyo tenor literal indica que “*se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables*”. Posteriormente, apunta que habrá que atender a las relaciones entre las partes vinculadas y a las condiciones de las operaciones, teniendo en cuenta la naturaleza de estas y la conducta de aquellas. Para lograr este fin, continúa el precepto apuntando qué concretas circunstancias deben ser consideradas para diagnosticar si las operaciones analizadas son equiparables. Así, el artículo enumera estas circunstancias, a saber:

- las características del servicio o producto que haya sido objeto de la transacción vinculada (a);
- las funciones desempeñadas por las partes, los riesgos que adoptan y los activos que emplean (b);
- los aspectos contractuales de las operaciones, junto a los propios riesgos, beneficios y responsabilidades a los que se enfrenten cada parte interviniente en la operación (c);
- las particularidades de los mercados en que se desarrolle la operación, es decir, las circunstancias económicas que puedan influir en ella (d);
- y las estrategias empresariales y comerciales que sigan las partes (e).

⁷ NAVARRO IBARROLA, Aitor: *Los ajustes transaccionales en la normativa sobre precios de transferencia*. Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 2016.

2.3.2 Métodos para la determinación del valor de mercado

Para lograr el principio de plena competencia es indispensable valorar las operaciones a valor de mercado, que se determinará a partir de los distintos métodos aplicables para ello. Las directrices de la OCDE proponen cinco métodos de determinación del valor de mercado, que se pueden clasificar en dos grupos diferentes, el de los medios tradicionales basados en las operaciones, y el de los métodos basados en el resultado de las operaciones o indirecto. En la primera de las agrupaciones se integran los siguientes métodos: el método del precio libre comparable (a), el del coste incrementado (b) y el del precio de reventa (c). Por su parte, se engloban en la segunda de las clasificaciones los procedimientos consistentes en el método de distribución del resultado (d) y, por último, método del margen neto del conjunto de operaciones (e).

Además, la OCDE también ha propuesto que las distintas Administraciones tributarias puedan aceptar otros métodos diferentes a los anteriores, si con ello se obtiene una más óptima adaptación a las circunstancias de cada operación en concreto. España ha recogido esta recomendación, y así lo refleja el último párrafo del artículo 18.4 LIS, disposición donde se detallan, además, los cinco procedimientos de determinación del valor de mercado. La norma configura estos métodos, no de manera jerárquica, sino como alternativos, a elección del contribuyente en función de las características y funciones de sus operaciones⁸.

Sin ánimo de realizar un análisis excesivamente exhaustivo, se exponen, a continuación, cada uno de los métodos previstos por la OCDE e incluidos en la LIS.

2.3.2.1 Métodos tradicionales basados en las operaciones

- a) Método del precio libre comparable o *comparable uncontrolled price method* (CUP)

Este método consiste en comparar el precio que se otorga a una operación vinculada con el que se factura por productos o servicios similares en una operación

⁸ CALVO VÉRGEZ, Juan: “La determinación del perímetro de las operaciones vinculadas en la vigente regulación del Impuesto sobre Sociedades” en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17, 2019, pág. 4.

comparable entre partes independientes, con circunstancias y características también comparables.

Destaca la OCDE, en este sentido, que no solo es relevante que las características del producto o servicio con el que se transacciona sean similares, sino que también es esencial que lo sean las circunstancias de las empresas que intervienen en las operaciones. La idoneidad de evitar estas diferencias entre las partes se fundamenta en la menor complejidad del posible ajuste posterior. Además, siguiendo la misma línea, deben asemejarse el resto de circunstancias inherentes a la operación: las funciones que desempeña, el volumen de operaciones, las cláusulas contractuales, entre otras.

La propia OCDE señala en sus directrices que el método del precio libre comparable es “*el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia*”⁹ y que, por lo tanto, es preferible a los demás. En este contexto, para la organización dicho método es el más adecuado a la hora de valorar aquellas operaciones vinculadas en que se negocie con productos básicos. Un buen ejemplo de ello pueden ser las materias primas o valores cuya información sea accesible a todos, como los tipos de interés.

b) Método del precio de reventa o *resale price method* (RPM)

El método del precio de reventa se estructura sobre la base de una o más operaciones vinculadas que desembocan en una final con un adquirente que es independiente. Se trata, sobre todo, de actividades de intermediación y comercialización de productos. Pues son las que permiten una aplicación más adecuada de este procedimiento. El enfoque se centra en este caso en el margen bruto que se obtiene con la última de las operaciones, es decir, con la de reventa.

El precio de plena competencia se determina en este método reduciendo el precio de la última operación en el denominado margen del precio de reventa. Este margen bruto está compuesto por las cantidades con las que el revendedor cubre sus costes de venta y gastos de explotación, y por un beneficio apropiado atendiendo a los riesgos asumidos en

⁹ OCDE (2017), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*, ob. cit. pár. 2.15.

la operación y a los activos que se utilizan. Consecuentemente, si las operaciones vinculadas no han seguido un valor de mercado, diferirán el margen de la operación de reventa realmente realizada y el margen por la aplicación de este método, distorsionando de este modo el principio de plena competencia.

En este sentido, si el valor que se otorga a la primitiva operación entre empresas asociadas es inferior al de mercado, el margen que obtiene la empresa revendedora es mayor que si la operación se realizase a precios de mercado. El intermediario, pues, imputaría un mayor rendimiento, por lo que si lo que se persigue es un ahorro fiscal, este operaría en una jurisdicción con una imposición más amable. La conclusión contraria se alcanza si el precio que se acuerda en un inicio es sustancialmente mayor al valor de mercado, supuesto en que el margen del intermediario será menor. En este caso, el beneficio se traslada a la empresa proveedora desde la empresa revendedora, que pretende reducir su base imponible.

c) Método del coste incrementado o *cost plus method* (CPM)

El método del coste incrementado concentra su interés, del mismo modo que ocurre con el precio de reventa, en el margen bruto que obtiene el vendedor en una operación con un comprador asociado. Sin embargo, la diferencia respecto al punto anterior radica en que aquí no se precisa de una transacción previa (vinculada, en el apartado precedente). Al contrario, el enfoque se centra en comparar el margen bruto que se logra con la operación vinculada y el que se consigue en otra operación independiente, que puede ser interna como externa, de manera relativamente similar a lo que sucede en el método del precio libre comparable.

Con todo ello, lo que interesa en este procedimiento es delimitar el margen bruto de la empresa que vende a una entidad vinculada, siendo esta la única operación relevante a estos efectos. La idea principal del método consiste en que, si la vendedora no estuviese unida a la compradora, cosecharía un margen bruto de beneficio distinto del que efectivamente alcanza.

En sus directrices, la OCDE considera que el empleo de este método resulta adecuado cuando se opera con productos semiacabados entre partes asociadas; cuando

estas entidades han alcanzado acuerdos de explotación común o de compraventa a largo plazo; o cuando el objeto de la operación vinculada es una prestación de servicios. En este tipo de intercambios el principio de plena competencia se llegaría a respetar en el momento en que el coste de la operación se incrementa en el beneficio que se lograría en función de las funciones que se desempeñan y de las condiciones del mercado¹⁰.

2.3.2.2 Métodos basados en el resultado de las operaciones

d) Método del margen neto operacional o *Transactional Net Margin Method* (TNMM)

El procedimiento del margen neto operacional estudia el beneficio o margen de una operación enfatizando en una variable o magnitud concreta, que se considera la más apropiada atendiendo a las circunstancias de la operación. La finalidad más destacada de este método consiste en comparar el margen neto de beneficio que se obtiene en una operación con una empresa asociada, respecto de aquel que se alcanzaría en una operación independiente comparable.

En este punto hay que poner el acento en la variable o magnitud que se toma como referencia, que devendrá fundamental para que la aplicación de este método fructifique. Algunos ejemplos de estos indicadores pueden ser el margen sobre costes de fabricación, sobre ventas, o el beneficio operativo. Por otro lado, en palabras de la OCDE, para que dicho este método resulte fiable, los pasos a seguir deben ser similares a la manera de proceder propia de los métodos del precio de reventa y del coste incrementado. Es decir, la variable estudiada ha de ser tomada a partir del índice del beneficio neto que la entidad obtiene de operaciones independientes comparables (preferentemente internas y, en su defecto, externas).

e) Método de distribución del resultado o *profit split method* (PSM)

El último de los métodos que prevé la OCDE para valorar las operaciones vinculadas de acuerdo con el principio de plena competencia es el de distribución del

¹⁰ OCDE (2017), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*, ob. cit. pág. 2.45.

resultado. La aspiración principal de este método es suprimir los efectos que provocan las específicas condiciones que se pactan en las operaciones vinculadas, a través de la evaluación de cómo las empresas que intervienen distribuyen sus resultados en función de sus respectivas aportaciones. El fin último es asignar el resultado conforme se habría repartido en el supuesto de que los participantes fuesen independientes.

El primer objetivo de este método es la identificación del beneficio que tiene que ser distribuido entre las empresas participantes en la operación. Posteriormente, identificadas las partes y analizadas las funciones que desempeñan y las posibles aportaciones que hayan generado los resultados, el beneficio común se ha de distribuir entre las entidades de acuerdo con unos criterios considerados económicamente válidos, lo que sirve para alinear la operación con el principio de plena competencia.

El método de distribución del resultado se entiende idóneo para operaciones altamente integradas, en que todas las partes realizan aportaciones únicas y valiosas. Es el caso de aportaciones de activos intangibles únicos. Sin embargo, se trata de un método bilateral que se caracteriza por que puede llegar a ser muy subjetivo, pues resulta complejo determinar el grado de creación de valor. En consecuencia, no ha de aplicarse a operaciones simples y sin aportaciones de elementos valiosos. Por ejemplo, en un supuesto de un contrato de fabricación.

2.4 Ajustes en las operaciones vinculadas

Cuando las operaciones vinculadas se desvían del principio de plena competencia, es necesario realizar un ajuste en el precio de las mismas para evitar las distorsiones que causa la no adecuación al valor normal de mercado. En el ya citado artículo 9.1 MC OCDE, se reconoce la posibilidad de ajustar las operaciones vinculadas, al indicar que cuando *“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 someterse a imposición en consecuencia”*.

Por su parte, en la normativa española, el reconocimiento de la posibilidad de realizar ajustes transaccionales lo otorga el apartado décimo del artículo 18 LIS. El precepto permite a la Administración tributaria comprobar las operaciones vinculadas y corregirlas de acuerdo a conforme lo hubieran hecho partes no vinculadas e independientes, en virtud del principio de libre competencia. El apartado 11 del mismo artículo, además, siguiendo la línea de los ajustes, prevé el llamado ajuste secundario, que más abajo se expondrá.

Para poder adaptar la operación a la auténtica naturaleza de la misma y alcanzar el *arm's length principle*, existen tres tipos de ajuste, integrándose los dos primeros en una misma fase, y quedando el tercero para para el último tramo del proceso y calificando fiscalmente la operación.

2.4.1 El ajuste primario

El proceso de adecuación de los precios de las operaciones vinculadas al principio de plena competencia por parte de la Administración tributaria comienza por medio del ajuste primario. A grandes rasgos, este primer ajuste, insertado en un procedimiento administrativo de comprobación, consiste principalmente en modificar la base imponible del obligado tributario que está siendo objeto de comprobación. Es decir, con la pretensión de adecuar el precio de la operación vinculada revisada al que habrían acordado partes independientes, la Administración practica un ajuste en la base imponible del contribuyente sobre el que tiene competencia. Así, la base imponible se verá bien aumentada, bien disminuida. Normalmente, la Administración que comprueba la operación será la que considere que se ha visto perjudicada con aquella en términos de recaudación, por lo que la consecuencia será el incremento de la base imponible del contribuyente residente.

2.4.2 El ajuste correlativo y los posibles conflictos tributarios

Una vez ajustada la base imponible de una de las partes que intervienen en la operación vinculada, la contrapartida de tal ajuste debe verse reflejada, igualmente, en la base imponible del impuesto de la otra de las partes. Este segundo ajuste es el denominado

ajuste correlativo o bilateral, consecuencia del primario y que tiene como fin suprimir la doble imposición que se desprende de este último.

El ajuste correlativo está previsto en el MC OCDE, en cuyo artículo 9.2 la OCDE recomienda practicarlo en los siguientes términos: *“cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado –y, en consecuencia, grave– los de una empresa del otro Estado que ya han sido gravados por este segundo Estado, y estos beneficios así incluidos son los que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios”*.

La diferencia esencial del ajuste correlativo frente al ajuste primario es que son de signos contrarios: mientras que si, por ejemplo, en el ajuste primario se incrementa la base imponible de un contribuyente, por medio del ajuste bilateral la base imponible de la otra parte se ve reducida. Es decir, en una de las entidades se reflejará un mayor ingreso, y en la otra habrá un mayor gasto, menguando el importe la base imponible del impuesto en cuestión.

A pesar de que es posible que las operaciones vinculadas se materialicen entre entidades residentes en un mismo ordenamiento tributario, lo verdaderamente interesante tiene lugar cuando se ubican en Estados distintos. Ello es así porque mientras que en el primer caso será la misma Administración la que realice tanto ajuste primario como correlativo, en el segundo entran en juego dos Administraciones tributarias, cuyos criterios en torno a este tipo de operaciones pueden no coincidir. En este contexto, es posible que la Administración encargada sobre el papel de ejecutar el ajuste correlativo no se muestre conforme con el ajuste primario, y aplique unos razonamientos que difieran con los de la otra Administración. Todo este conjunto de ingredientes da lugar a posibles conflictos tributarios entre Administraciones.

Como resultado de dichas desavenencias de carácter internacional, el proceso de ajustes no consigue alcanzar su objetivo de adecuar la operación a valor normal de mercado y al principio de plena competencia. Es más, lo que se obtiene es el efecto

contrario: se alcanzan situaciones de doble imposición, en que un mismo hecho se ve gravado por duplicado. De esta manera, si la primera Administración incrementa la base imponible de su contribuyente, y la otra considera que no procede realizar el ajuste correlativo (porque eso se desprende de la normativa interna), sin disminuir la otra base, la tributación conjunta de la operación será más alta.

La solución a este tipo de conflictos puede pasar por el procedimiento amistoso que se establece en el artículo 25 MC OCDE. Esta previsión otorga a quien se considere perjudicado por una incorrecta aplicación del MC OCDE la posibilidad de someter el caso a la autoridad competente del Estado en que reside. El procedimiento amistoso, pues, lo puede iniciar cualquier persona que entienda que la actuación de un Estado le ha dañado, en el sentido de que ha implicado una tributación que no es conforme a las disposiciones del MC OCDE. La autoridad competente de ese Estado podrá entablar una “negociación” con el otro Estado para alcanzar un acuerdo amistoso y dar solución al conflicto. No obstante, si ambas Administraciones no son capaces de llegar a un acuerdo, la cuestión se someterá a arbitraje, siempre que no haya existido un pronunciamiento previo por parte de un tribunal u órgano administrativo de cualquiera de los Estados contratantes (artículo 25.5 MC OCDE). A tal efecto, cabe destacar que, en el seno de la UE, existe un convenio en que se establece el arbitraje como obligatorio para resolver estos problemas de doble imposición (Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresa asociada).

2.4.3 El ajuste secundario

La mera realización de los ajustes primario y correlativo permite modificar las bases imponibles y adaptar la operación vinculada a efectos fiscales. Sin embargo, el excedente del beneficio correspondiente al ajuste no es compatible con el resultado que la operación hubiera arrojado conforme al principio de plena competencia. Se trata, en este punto, de hacer corresponder el ajuste primario con la asignación de beneficio que se desprende del principio de plena competencia, a través de la calificación fiscal de las rentas que surgen. En este sentido, se asume la existencia de una operación presunta (u operación secundaria) que da lugar a un exceso de beneficio sobre el ajuste primario, exceso que ha de ser calificado fiscalmente y, en consecuencia, gravado. Algunas de las calificaciones que pueden derivarse del ajuste secundario pueden ser dividendos

presuntos, aportaciones presuntas de fondos propios o préstamos presuntos, de acuerdo con las directrices de la OCDE¹¹.

En el ámbito interno español es el artículo 18.11 LIS el encargado de hacer referencia al ajuste secundario. La norma española señala que a la diferencia entre el valor convenido en la operación vinculada y el valor normal de mercado habrá que otorgarle el tratamiento fiscal que corresponda, en función de la naturaleza de la renta que se haya puesto de manifiesto. A tal efecto, la LIS prevé el ajuste secundario para las relaciones entre sociedad y socio (o partícipe, en su caso), y diferencia según quién de ambos resulte beneficiado con la operación vinculada, teniendo en cuenta, además, el porcentaje de participación en la entidad.

Por un lado, cuando la diferencia beneficie al socio o partícipe (art. 18.11.a) LIS), la parte que corresponda con el porcentaje de participación tendrá para este la calificación de participación en beneficios. Por su parte, para la entidad, que en este supuesto no sale beneficiada, la renta se considerará como retribución de fondos propios, tanto en relación con el porcentaje de participación como en la parte que no se corresponda a este. ¿Y respecto a la parte que no se corresponde al porcentaje de participación del socio? El tratamiento será el de utilidad percibida de una entidad por la condición misma de socio o partícipe. Esto es, se englobaría dentro del artículo 25.1.d) de la LIRPF como rendimiento del capital mobiliario.

Por otro lado, cuando la diferencia del precio de la operación con el normal de mercado beneficie a la entidad, la parte de esta diferencia correspondiente al porcentaje de participación será para el socio un mayor valor de adquisición de su participación, mientras que para la entidad tendrá la consideración de aportación a los fondos propios de la misma. Respecto a la parte de la diferencia que no corresponde al porcentaje de participación, es una liberalidad para el socio o partícipe (en IRPF si es persona física, en IS si es persona jurídica o, si es no residente, se tratará de una ganancia patrimonial en el IRNR, a la luz del art. 13.1.i).4.º LIRNR). En consecuencia, para la entidad esta renta tendrá la calificación de ingreso extraordinario.

¹¹ OECD (2017), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*, ob. cit. pág. 4.68.

2.4.4 Ejemplo de aplicación de los ajustes¹²

A continuación, se desarrolla un breve ejemplo para comprender el funcionamiento práctico de los distintos ajustes.

Supongamos una sociedad X participa en otra, la sociedad Y, al 80 por ciento. Cada una de ellas reside en Estados distintos, A y B, respectivamente, con tipos impositivos diferentes en la imposición sobre beneficios. Imaginemos que la entidad X vende productos a la entidad Y por un precio superior al valor normal de mercado. Por ejemplo, el precio convenido es de 5.000 euros mientras que el valor de mercado de dichos productos es de 4.000 euros. De ello se desprende que el fin de la operación puede ser desviar beneficios a la entidad X, residente en el Estado A, con una tributación más baja.

Pasado un tiempo, la Administración tributaria del Estado B decide comprobar esta operación vinculada. Una vez comprobada, llega a la conclusión de que no se acordó a un valor de mercado, por lo que ajusta la base imponible de la entidad Y, aumentándola por valor de 1.000 (ajuste primario). Suponiendo que la Administración tributaria del otro Estado está conforme con la comprobación (no hay conflicto tributario), esta realiza el ajuste correlativo sobre la base imponible de la entidad X, reduciendo su importe en 1.000 euros, de manera que se alinean ambos ajustes.

Una vez efectuados los ajustes primario y correlativo, queda pendiente calificar fiscalmente las rentas que subyacen de la operación. Para ello, consideramos que en estos Estados el ajuste secundario conlleva una calificación idéntica a la prevista en la LIS. Así, en este caso, tenemos que quien se beneficia de la operación vinculada es la entidad, la sociedad Y, por lo que resulta aplicable el apartado b) del artículo 18.11 LIS. Por tanto, para la entidad Y, el 80 por ciento de la renta subyacente (correspondiente al porcentaje de participación) tendrá la consideración de aportación a sus fondos propios ($1.000 \times 0,8 = 800$), mientras que el 20 por ciento restante se tratará de un ingreso extraordinario.

¹² Fuente: elaboración propia tomando como base VILLELAS CIUDAD, Cristina: *Los precios de transferencia: una aproximación multidisciplinar*, 2017, ob. cit., pág. 128.

Por su parte, para la entidad X, que es el socio en esta relación, el 80 por ciento de la renta es un mayor valor de su participación en la entidad Y, que ascenderá a 800 euros. De otro lado, el 20 por ciento restante adquiere la condición de liberalidad.

2.5 Acuerdos previos de valoración (APA)

Para evitar la realización de los anteriores ajustes y dotar de mayor garantía a las operaciones vinculadas, es recomendable alcanzar los denominados acuerdos previos de valoración o APA, por sus siglas en inglés (*Advance Pricing Arrangements*). Se trata de pactos alcanzados entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes en relación con el precio de las operaciones vinculadas, determinando un valor acorde con el principio de plena competencia. En concreto, estos acuerdos pretenden fijar los criterios referidos a las circunstancias de las operaciones vinculadas, tales como los métodos empleados, los comparables, los ajustes que procedan y las hipótesis adoptadas como base de las valoraciones, y todo con carácter vinculante.

Los APA se realizan con carácter previo a la realización de la operación vinculada y tienen vigencia para un determinado período de tiempo. No obstante, la Administración y el contribuyente también pueden acordar que se apliquen de manera retroactiva, siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria por vía de la correspondiente liquidación. Por tanto, en función de lo anterior, los APA pueden prolongar su eficacia a períodos impositivos anteriores al de su materialización.

La valoración final que se alcanza con los APA permite evitar conflictos tributarios, así como supone una garantía para el contribuyente en aras de una mayor seguridad jurídica en torno a las operaciones vinculadas¹³, tomando como base la relación de colaboración que surgen entre aquel y la Administración. Lo que se consigue con ello es sortear posibles futuras comprobaciones administrativas, o minimizar sus riesgos, puesto que se presume que el precio de las operaciones vinculadas ya es acorde con el principio de plena competencia. Además, esta mayor certeza que rodea las operaciones vinculadas una vez alcanzado el APA, facilita la alineación entre actividad económica y

¹³ SENDÍN CIFUENTES, José Luis: “Operaciones vinculadas: modificaciones introducidas por la Ley 27/2014 y el Real Decreto 634/2015” en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2015, pág. 10.

lugar de tributación, objetivo primordial de la OCDE, y reduce el riesgo de posibles problemas de doble imposición (o de no imposición).

En cuanto a la tipología de los APA, se pueden clasificar en tres grandes grupos, en función del número de intervinientes. Así, los APA pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales. Los acuerdos unilaterales son los que se desarrollan entre una sola Administración y un único contribuyente sobre el que tiene jurisdicción, y sin considerar otras Administraciones. En los APA bilaterales, en cambio, son dos las Administraciones que pactan con sus contribuyentes, lo que evita posibles situaciones de doble imposición. Finalmente, los acuerdos multilaterales se caracterizan por la intervención de más de dos Administraciones, formando un dibujo más complejo, pero, a su vez, más completo y de mayor certidumbre fiscal y seguridad jurídica, en contraste con los APA unilaterales.

Dentro del MC OCDE, los APA se fundamentan en su artículo 25.3 en que se otorga cierto margen a los Estados para resolver las dudas acerca de la interpretación del convenio, en especial en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición. Además, en el artículo 26 se prevé el intercambio de información entre autoridades con el objeto de la correcta aplicación del convenio. En el ámbito estatal, la autorización genérica para los APA la confiere el artículo 91.1 LGT, al señalar que *“los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos (...)”*.

Tomando como base lo dispuesto en la LGT, la principal referencia a los APA se da en el artículo 18.9 LIS. El precepto contiene la previsión sobre la facultad que ostentan los contribuyentes para solicitar a la Administración un acuerdo en cuanto a la valoración de las operaciones vinculadas. La LIS también hace referencia a los efectos de este tipo de acuerdos, estableciendo que su vigencia será de cuatro periodos impositivos desde la fecha de su aprobación. Además, como se ha mencionado más arriba, los acuerdos pueden aplicarse retroactivamente, respetando siempre que no hubiera prescrito el derecho de comprobación de la Administración. Finalmente, el precepto menciona la posibilidad de modificación del acuerdo para el caso en que hayan variado las circunstancias que dieron lugar al mismo, adaptando el pacto a la nueva situación económica.

El desarrollo de los APA en la normativa estatal la realiza el RIS en su capítulo VII. Desde el artículo 21 al 30 se regula el procedimiento para la adopción de los APA, abarcando desde las actuaciones previas y la solicitud de inicio del mismo, pasando por la tramitación, evaluación y negociación, y hasta su terminación, que puede ser también por la desestimación del acuerdo y las solicitudes del contribuyente. Asimismo, se expone el régimen de los efectos del acuerdo (anteriores y posteriores a este), así como lo relativo a posibles modificaciones y a la prórroga del acuerdo.

3. EL PROYECTO BEPS DE LA OCDE Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La presente sección del trabajo tiene por objeto, fundamentalmente, el Plan de Acción BEPS de la OCDE. Como se señalará, el Proyecto está compuesto por quince acciones, tendentes a hacer frente a los problemas derivados de la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. En este apartado pondremos el foco en solamente algunas de ellas, las más íntimamente ligadas a los precios de transferencia.

En primer lugar, nos centraremos en las acciones 8 a 10, relacionadas con la alineación entre los resultados de los precios de transferencia y la creación de valor. Más tarde se analizará la acción 13, que aborda la documentación de los precios de transferencia. Junto a estas acciones, haremos, además, una breve referencia a la acción 5, en su vertiente relacionada con la transparencia en los APA.

3.1 Introducción al Plan de Acción BEPS

La globalización como proceso trae consigo numerosos cambios y transformaciones a nivel económico, desplegando sus efectos tanto positivos como negativos en multitud de frentes. Una de las consecuencias más relevantes la constituye el continuo proceso de integración empresarial que se ha desarrollado en las últimas décadas, protagonizado principalmente por las empresas multinacionales, que han visto cómo crecía su participación en el PIB mundial y cómo progresivamente aumentaba su relevancia en el conjunto del comercio en el mundo.

En estas circunstancias, y como una consecuencia más de la globalización, los regímenes fiscales también se han visto igualmente afectados en dos vertientes distintas. Por un lado, por la aparición de problemas de doble imposición derivados de la mayor interacción entre sistemas fiscales, lo que ha venido obligando a estos a adaptarse a las nuevas situaciones fiscales. Por otro lado, la globalización ha permitido a los grandes grupos empresariales encontrar resquicios para lograr una reducción de su carga tributaria, en ocasiones de manera ciertamente artificiosa. Como resultado de lo anterior, y aunque las multinacionales se beneficien económicamente de su menor tributación, tanto los gobiernos, en primera instancia, como los ciudadanos y empresas más pequeñas,

en segunda instancia, se ven afectados de manera negativa por la recaudación más modesta que se obtiene¹⁴. Se evidencia, pues, que los perjuicios son mayores que los beneficios en el ámbito tributario, cosa que obliga a replantearse determinados aspectos de la fiscalidad internacional.

En ocasiones, los sistemas nacionales (los Estados son los únicos soberanos en esta materia) presentan lagunas, en forma de diferencias y asimetrías respecto a otros ordenamientos, de las que se benefician determinados contribuyentes. A pesar de los intentos individuales de los Estados para poner freno a este problema, la ausencia de un patrón uniforme a nivel internacional ha imposibilitado su resolución.

Atendiendo a estas circunstancias, muchos países mostraron su preocupación ante tal problema. Más en concreto, fueron los ministros de Hacienda de los países del G20¹⁵ quienes manifestaron ante la OCDE la necesidad de desarrollar un plan de acción para limitar las erosiones de bases imponibles y los traslados de beneficios, siendo en 2013 cuando vio luz el Plan de Acción BEPS.

En términos de la OCDE, el inicio del Plan se sustenta en tres puntos básicos¹⁶:

- i. Identificar las acciones necesarias para hacer frente a la erosión de las bases imponibles y al traslado de beneficios;
- ii. Establecer los plazos precisos para poner en marcha el conjunto de las acciones y
- iii. Identificar los recursos pertinentes y establecer la metodología adecuada para el desarrollo de las acciones.

El Plan BEPS persigue construir un clima de cooperación internacional en materia tributaria, requiriendo de la adhesión del mayor número de Estados posible, abarcando tanto a países miembros de la OCDE, del G20 y también a países en vías de desarrollo, que ocupan, en ocasiones, un papel protagonista en la terna de afectados por las

¹⁴ OCDE (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

¹⁵ El G20 está compuesto por 19 países, además de la UE: Alemania, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica y Turquía.

¹⁶ OCDE (2013), *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Éditions OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.

operaciones de planificación fiscal agresiva. Con todo ello, un fin común del Plan lo constituye la consecución de cierta homogeneización internacional de la legislación tributaria y, de igual manera, un mayor consenso entre regímenes fiscales desde una perspectiva global¹⁷.

Por otra parte, conviene destacar que el Plan se compone de tres ejes fundamentales sobre los que actuar:

- i. La coherencia entre los distintos impuestos sobre la renta de las sociedades desde una óptica global.
- ii. La consecución de la alineación entre la tributación de las actividades y su sustancia económica.
- iii. Aumentar la transparencia en materia fiscal, junto a una mayor seguridad jurídica y previsión.

Para el caso que nos ocupa, las acciones 8 a 10, relativas a los precios de transferencia, se incardinan en el segundo de los puntos, en alinear actividad económica y tributación con la creación de valor. De otra parte, también haremos referencia a otra acción del Plan, la número 13, relativa a la documentación sobre precios de transferencia que, aunque está ligada por razones obvias al segundo eje, pertenece en esencia al tercero de ellos, es decir, a la transparencia fiscal internacional.

3.2 Las acciones 8 a 10

En lo que respecta a los precios de transferencia, las acciones el Plan que inciden diametralmente sobre ellos son las número 8, 9 y 10. Sin la intención de emprender cambios radicales, la OCDE pretende que el principio de plena competencia se aplique de manera correcta, sin que las grandes multinacionales efectúen un uso indebido del mismo¹⁸.

¹⁷ PATÓN GARCÍA, Gemma: “La documentación sobre precios de transferencia y el informe «Country by Country» en el escenario Post-BEPS”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2016, pág. 3.

¹⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, CALDERÓN CARRERO, José Manuel: “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 *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2014, pág. 12.

3.2.1 La acción 8: precios de transferencia e intangibles

Siempre con la premisa de garantizar que los resultados de los precios de transferencia se alineen con la creación de valor, esta acción se identifica con los denominados activos intangibles de las empresas, definidos por la propia OCDE como aquellos que no son ni activos físicos ni activos financieros, y que son poseídos o controlados por las empresas en sus actividades comerciales¹⁹. Con todo, lo fundamental para la OCDE es que las prácticas realizadas por las empresas en relación con los intangibles sean respetuosas con el principio de plena competencia. Es decir, que impedir la erosión de las bases y el traslado de beneficios por medio de transacciones entre miembros de un mismo grupo empresarial.

En relación con la definición de activos intangibles, la OCDE aporta una lista ejemplificativa de algunos de ellos. Incluye en esta relación abierta a las patentes, el *know how*, las marcas y nombres comerciales, los secretos comerciales, la reputación o *goodwill*, los derechos derivados de contratos y licencias oficiales, entre otros. E, igualmente, los anteriores intangibles se contraponen con algunos ejemplos de lo que no ha de considerarse como tal, como las sinergias de grupo o las características específicas del mercado...

Para conseguir que los movimientos de intangibles se adapten al principio de plena competencia, la OCDE actúa sobre los siguientes ejes²⁰:

- i. Establecer una noción de intangible claramente delimitada pero lo suficientemente amplia.
- ii. Asignar los beneficios que se deriven de estos intangibles de conformidad con donde se crea el valor.
- iii. Desarrollar reglas para aquellas operaciones que versen sobre intangibles de complicada valoración.

¹⁹ OCDE (2016): “Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, Éditions OCDE, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264258280-es>

²⁰ MIRANDA, Dulce María: “Intangibles y precios de transferencia: una aproximación al Proyecto BEPS”. En *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 913, 2015.

- iv. Actualizar la regulación de los mecanismos de reparto de costes.

Las actuaciones de la Acción 8 se reflejan principalmente en el Capítulo VI de las Directrices de la OCDE, que establece ciertas recomendaciones para el momento de emprender el análisis funcional y de comparabilidad de los precios de transferencia. Así, primero, se deben identificar los intangibles de conformidad con lo mencionado más arriba. Tras ello, habrá que tener en cuenta quién ostenta la titularidad legal de aquellos intangibles, poniéndolo en contexto con las características contractuales de la operación, junto a sus funciones, riesgos y activos. En tercer lugar, se tendrá que identificar la naturaleza de las operaciones vinculadas relacionadas con los intangibles y ponerlas en relación con la forma en que tienden a crear valor. Para terminar de alcanzar el principio de plena competencia, se ha de seguir el resto de recomendaciones generales previstas para el conjunto de operaciones vinculadas, pero siempre tomando en consideración las peculiaridades que presentan los activos intangibles²¹.

Sin ánimo de ahondar más en las operaciones vinculadas protagonizadas por intangibles, dada la extensión y la complejidad que suscita este asunto, conviene resaltar que este tipo de transacciones se caracterizan por la dificultad a la hora de valorarlas. Por esta razón, la aplicación del principio de plena competencia en estos precios de transferencia sobre intangibles requiere de un importante y exhaustivo estudio por parte de quienes las realicen, pues son susceptibles de generar comprobaciones y controversias, lo que aumenta el riesgo asumido con las mismas.

3.2.2 La acción 9: precios de transferencia y riesgos y capital

Referida a aquellas operaciones vinculadas que se caracterizan por transferir riesgos entre miembros del grupo, así como por asignar excesos de capital a los mismos, la acción 9 pretende desarrollar reglas que impidan que una entidad acumule resultados no alineados con la creación de valor por el hecho de realizar este tipo de actuaciones. Esto es, lo que se procura es que las consecuencias de las operaciones vinculadas no se deriven únicamente de la asunción de riesgos o la aportación de capital por parte de

²¹ CALVO VÉRGEZ, Juan: “El tratamiento de los precios de transferencia en el Plan BEPS: análisis de la evolución experimentada por las Acciones 8, 9 y 10 del citado Plan”. En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* núm.2, 2016, pág. 13.

empresas relacionadas, por la vía del retorno inapropiado a determina entidad por el mero hecho de haber asumido riesgos o por haber contribuido con capitales.

El análisis de estas operaciones sigue el mismo patrón que el resto de operaciones vinculadas, pero con ciertos matices. Así, desde la óptica de los precios de transferencia, el riesgo en estas operaciones debe asignarse a aquella parte que es quien controla y quien tiene la capacidad financiera suficiente para asumir el propio riesgo. Por tanto, es esencial conocer cuál de las partes es la que puede ser capaz de gestionar los riesgos. Esa es la clave, y no simplemente proporcionar financiación a otras entidades si con ello no se tiene un control de los riesgos de la operación²².

3.3.3 La acción 10: precios de transferencia y otras operaciones de alto riesgo

La acción 10 tiene como objetivo establecer reglas que luchen contra la erosión de bases y el traslado de beneficios que tengan que ver con operaciones que difícilmente se realizarían entre partes independientes. Estamos, pues, ante supuestos en que partes vinculadas pactan determinadas operaciones cuyas únicas razones de ser son el beneficio fiscal y la propia relación que existe entre quienes la realizan pues, de otro modo, entre terceros, estas operaciones nunca o casi nunca tendrían lugar. Se trata, por tanto, de operaciones que adolecen de razón de negocio alguna y que conllevan una aplicación inadecuada de los diversos métodos de valoración.

Entre este tipo de acciones podemos citar, por ejemplo, los llamados *management fees*²³ o gastos de gestión intragrupo que, en ocasiones, pueden utilizarse con un único objetivo, que no es otro que aprovecharse de determinados beneficios fiscales, tratándose de negocios que no ejecutarían terceros independientes.

Para prevenir la erosión de bases y el traslado de beneficios que traigan causa en esta índole de operaciones, la acción 10 persigue clarificar las circunstancias de las mismas para poder recalificarlas; así como esclarecer las metodologías que se aplican

²² <https://www.roedl.com/insights/beps/beps-action-9-risk-capital>.

Consultado el 29 de mayo de 2021.

²³ DEL CAMPO AZPIAZU, Carolina: “Acciones 8, 9 y 10: alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor” en VV. AA., GARRIGUES: *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017, pág. 223.

sobre estos precios de transferencia, con especial interés en el de distribución del resultado (*profit split*); y proteger, de este modo, a los Estados cuyos contribuyentes emprenden prácticas de este tipo.

3.3 La acción 13 y el informe país por país

Íntimamente relacionada con las acciones específicas sobre precios de transferencia (acciones 8 a 10), el Plan BEPS incluye otra acción, la número 13, titulada “Documentación sobre precios de transferencia e informes país por país”. La decimotercera acción versa, en esencia, sobre dejar constancia ante las Administraciones de la realización de operaciones vinculadas relacionadas con precios de transferencia, con el objeto de que aquellas dispongan de información de primera mano acerca de las actuaciones de las empresas en este campo.

Se concibe esta acción, al estar en conexión con las acciones 8 a 10, como un instrumento más al servicio de las Administraciones para que los resultados de las operaciones de precios de transferencia, y su consiguiente tributación, se hallen en línea con la generación de valor. Además, todo ello se incardina siempre en un marco que pretende favorecer una mayor transparencia desde el punto de vista tributario. Estamos ante una de las acciones que más consecuencias prácticas conlleva en la gestión diaria de las grandes empresas, pues impone obligaciones²⁴ documentales de carácter anual a las multinacionales. Hay que destacar que, hasta un momento anterior al Plan BEPS, la OCDE no preveía ningún tipo de documentación específica a los grandes grupos empresariales en cuanto a precios de transferencia, sino que únicamente se limitaba a indicar la necesidad de aportar cierta información. No se exigía ningún tipo de documentación ni requisitos de forma alguno, como sí ha introducido el Plan por vía de la acción 13, de ahí la relevancia práctica de la misma.

Combatir la erosión de las bases y el traslado de los beneficios por medio de aumentar la transparencia, implica una actuación a tres niveles²⁵: en primer lugar, a través

²⁴ La acción en sí no supone obligaciones directas para los contribuyentes, sino la posterior transposición en los ordenamientos nacionales, como se verá a continuación.

²⁵ OCDE (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, ob. Cit., pág. 24. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

de la mejora en la recopilación de datos; en segundo lugar, se pretende conseguir que los contribuyentes desvelen más información, y de carácter más específico, en relación con sus distintas estrategias de planificación fiscal; finalmente, la OCDE persigue que la confección de la documentación sobre precios de transferencia no sea muy gravosa, al mismo tiempo que, como se ha señalado, la propia documentación pueda ser más específica.

De otro lado, también es importante poner de relieve los objetivos básicos que están detrás de esta obligación de documentación²⁶, en aras de la consecución de una cultura de cumplimiento, en términos de la OCDE:

- i. Que el obligado tributario tenga en cuenta en todo momento las obligaciones que se despenden de la realización de operaciones vinculadas sobre precios de transferencia. En concreto, estas obligaciones se refieren a cómo fijar los precios y resto de condiciones de las operaciones, y a la declaración de los resultados cosechados con las mismas.
- ii. Permitir que las administraciones tributarias correspondientes dispongan de la adecuada información para valorar los riesgos inherentes a los precios de transferencia.
- iii. Suministrar a dichas administraciones información de manera clara y exhaustiva para poder emprender, en su caso, las comprobaciones que consideren en relación con las prácticas de precios realizadas por los contribuyentes de su jurisdicción, sin perjuicio de que en el curso de las comprobaciones puedan requerir otra información adicional.

Con todo, ya a escala práctica, la obligación de documentación de la acción 13 se materializa en una estructura de tres niveles. Son tres los tipos de documentos a presentar: el *master file* o documentación del grupo desde un prisma de conjunto; el *local file* o documentación específica del contribuyente local; y, por último, el informe país por país o *country by country report*.

²⁶ OCDE (2017), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*, ob. cit. pág. 262.

a) El *master file*

El *master file* o archivo maestro es la documentación específica a nivel del grupo empresarial que opera a escala internacional. En él se debe incluir un enfoque global de las actividades del grupo, haciendo mención a los siguientes puntos: las actividades económicas que se desarrollan, la política general en materia de precios de transferencia, la forma en que se distribuyen los beneficios y las actividades internacionalmente, la estructura organizativa, los activos intangibles del grupo, sus actividades financieras, entre otros. El fin común perseguido con lo anterior no es otro que dotar a las administraciones de la información necesaria para poder evaluar los riesgos de los precios de transferencia.

Es importante, en este sentido, que se describa el contexto internacional (económico, jurídico, financiero y tributario) en que el grupo opera, para así ofrecer un panorama global de sus actividades económicas. No obstante, en el *master file* no se exige un análisis detallado o exhaustivo de los aspectos de los precios de transferencia, sino que la principal misión es aportar información que pueda dar una mejor imagen de lo que es el grupo.

b) El *local file*

El *local file* es la documentación específica del contribuyente entendido este como el obligado tributario en determinada jurisdicción impositiva, y contiene información más detallada de las operaciones intragrupo concretas. Complementaria a la información del archivo maestro, la del archivo local es más específica y se ciñe a las empresas del grupo radicadas en cierto territorio, a cuyas administraciones se le suministra, con el objeto de garantizar que estas analicen los riesgos que les atañen.

En concreto, la información a aportar tiene que ver con las operaciones entre la empresa local y el resto de entidades del grupo, y cuya tributación resulta interesante a los ojos de la administración local. Entre otros, algunos de los aspectos que han de incluirse en este archivo son los datos financieros de tales operaciones. Sin embargo, sobre todo, en relación con los flujos de las operaciones, los puntos más importantes a incluir son los análisis de comparabilidad, la argumentación de la selección de

determinado método de valoración de los precios y la aplicación de los mismos. Por lo tanto, es en este documento donde se expone la forma en que la empresa aplica el principio de plena competencia en sus operaciones vinculadas.

c) El informe país por país

El informe país por país o *country by country report* es el último de los documentos que se exigen dentro de la acción 13. Este informe ha de contener información de carácter económico y tributario clasificada para cada país en que opera el grupo multinacional. Alguno de los datos que se incluyen en el documento son la distribución mundial de la renta obtenida por el grupo, indicadores relativos a las actividades que realiza, así como la jurisdicción donde se hallan radicadas y, especialmente, el impuesto sobre sociedades o similar que paga en cada territorio. Más en concreto, la información económica versa sobre variables como ingresos por ventas y prestaciones de servicios, número de empleados, activos, beneficios o beneficios no distribuidos.

El cumplimiento de esta exigencia debe satisfacerse por la matriz del grupo, aunque la OCDE²⁷ recomienda que no queden obligados a realizar el informe aquellos grupos cuyos beneficios conjuntos sean inferiores a 750 millones de euros. Estima la OCDE en sus Directrices que los obligados a presentar el informe obtienen alrededor del 90 por ciento de los ingresos que obtienen las sociedades, a pesar de que la gran mayoría no están exonerados del mismo.

Como novedad, además, conviene subrayar que el informe país por país se configura como un evaluador de riesgo (*risk assesment*) para las autoridades tributarias. En este sentido, permite analizar los riesgos de los precios de transferencia e, igualmente, los riesgos de cualquier otra operación relacionada con la erosión de bases y el traslado de beneficios. Con ello, pues, se pretende examinar aquellas posturas que se aproximen a la planificación fiscal agresiva y que se alejen del principio de plena competencia.

²⁷ OCDE (2017), *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*, ob. cit. pág. 278.

Siguiendo esta línea, un punto que ha suscitado cierta polémica es el relativo al uso que las Administraciones puedan dar a toda esta información, desde el punto de vista de la confidencialidad. En este sentido, gracias a la aportación del informe país por país, las Administraciones disponen de una valiosa -y sensible- información, aspecto que puede llegar a generar cierta preocupación en el seno de las grandes empresas.

Por esta razón, la OCDE ha fijado una serie de condiciones con el fin de garantizar una adecuada recepción del informe y un tratamiento apropiado de los datos. Estas condiciones se pueden sintetizar en tres²⁸:

- i. Los Estados han de aprobar medidas de carácter legal tendentes a garantizar la confidencialidad de los datos que se aporten en el informe país por país.
- ii. Los países han de utilizar la información consistentemente y de acuerdo a una plantilla estandarizada (*standard template*).
- iii. El informe no se puede utilizar con un mero fin de practicar ajustes de precios de transferencia o de renta gravable en el país, de acuerdo con la información que aporte, sino que su uso debe limitarse a los fines prescritos del mismo.

3.3.1 La obligación de documentación en la normativa española

Las nuevas obligaciones y deberes en materia de precios de transferencia han cristalizado en el ordenamiento tributario español, tanto en la LIS (artículo 18.3) como en el RIS, más en concreto, en el Capítulo V (artículos 13 a 16).

a) LIS

La introducción en el ordenamiento español de la obligación de documentación tiene lugar en el artículo 18.3 LIS, precepto que indica que aquellas entidades que realicen operaciones vinculadas deberán presentar ante la Administración tributaria la documentación específica que se exija reglamentariamente. Añade la LIS que tal aportación se hará de conformidad con los principios de suficiencia y de

²⁸ DEL CAMPO AZPIAZU, Carolina, DÍAZ-FAES ÁLVAREZ, José y SALAGARAY SCARPA, César: “Acción 13: reexaminar la documentación sobre precios de transferencia” en VV. AA., GARRIGUES: *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, ob. cit., pág. 285.

proporcionalidad. Además, la ley establece una previsión consistente en que la documentación en cuestión tendrá un carácter simplificado en el supuesto de entidades cuya cifra de negocios no supere los 45 millones de euros. No obstante, la documentación simplificada no se aplica para una serie de operaciones, entre las que se encuentran las que versan sobre inmuebles o sobre activos intangibles.

Asimismo, la norma, por otro lado, exceptúa de la obligación de documentación específica a determinadas operaciones. Así, no se han de documentar las operaciones realizadas entre miembros de un mismo grupo de consolidación fiscal, ni aquellas que tienen lugar respecto a una misma entidad y cuyo importe de contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250 mil euros. Estas excepciones también quedan reflejadas en el desarrollo reglamentario.

b) RIS

El desarrollo de la obligación de documentación se produce en el Capítulo V del RIS, del artículo 13 al 16, que detallan lo contenido en la acción 13 con más exhaustividad que esta. El primero de estos artículos constituye una especie de introducción general a la obligación, haciendo mención al informe país por país (artículo 14), a la documentación específica del grupo del contribuyente (artículo 15) y a la documentación específica del contribuyente (artículo 16). El artículo 13 obliga a la presentación del informe país por país a aquellas entidades dominantes de un grupo y residentes en España que, a su vez, no dependan de otras en el extranjero (supuesto en que la dominante extranjera presentaría, en su caso, el informe en su correspondiente Estado de residencia). Además, se señala que el informe se debe presentar en un período no superior a doce meses desde la finalización del período impositivo.

Por su parte, el artículo 14, que regula el informe país por país, obliga a presentarlo únicamente a aquellas entidades dominantes y residentes en España (en concordancia con el artículo 13) cuya cifra de negocios del ejercicio anterior supere los 750 millones de euros para el conjunto del grupo. Consecuentemente, esta previsión reduce en cierto modo el campo de aplicación del informe país por país.

El segundo apartado del artículo contiene una relación de los datos e información agregada que deben ser incluidos en el informe, algunos de los cuales ya han sido mencionados más arriba: ingresos brutos, Impuestos sobre Sociedades pagados -o de naturaleza análoga-, plantilla media, activos materiales e inversiones inmobiliarias, lista de entidades residentes, entre otros.

Siguiendo el orden del RIS, el artículo 15 se refiere a la documentación específica del grupo al que pertenece el contribuyente (el llamado archivo maestro)²⁹. El precepto enumera una serie de aspectos a incluir en el documento:

- a. Estructura jurídica, organizativa y operativa del grupo, e identificación de las entidades que lo compongan.
- b. Información sobre las actividades del grupo, mercados geográficos donde opera, cadena de valor; funciones ejercidas y riesgos asumidos, política en materia de precios de transferencia; acuerdos de reparto de costes, etc.
- c. Información sobre los activos intangibles del grupo, con especial referencia a aquellos que sean relevantes en relación con los precios de transferencia.
- d. Información sobre la actividad financiera del grupo: forma de financiación y política de precios de transferencia relativa a acuerdos de financiación.
- e. Situación financiera y fiscal, entre la que resulta interesante la obligación de hacer mención a los APA que tenga el grupo con las autoridades fiscales.

Para finalizar, el último de los artículos del RIS referido a la documentación de los precios es el 16, que aglutina el *local file* o documentación específica del contribuyente. Continuando la línea del artículo anterior, presenta una relación de la información a incluir en el documento:

- a. Información del contribuyente: estructura, organigrama; actividades económicas y estrategia de negocio; principales competidores
- b. Información sobre operaciones vinculadas. Este apartado representa el grueso del documento, donde se detallan las mismas y se identifican a quienes intervienen en ellas. Lo más relevante es que se debe explicar el análisis de comparabilidad

²⁹ Este documento no se exige a los grupos con una cifra de negocios inferior a 45 millones de euros (art. 15.2 RIS).

realizado, así como la selección del método de valoración, junto a su justificación correspondiente

- c. Información de carácter económico y financiero, aportando los datos que expliquen el método de valoración elegido y la fuente de la que proceden.

Este documento sí se exige a los grupos cuya cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, a diferencia de lo que sucede con el *master file*, pero, en este caso, el archivo local tendrá un contenido simplificado. En tal supuesto, se suprimen algunas de las exigencias anteriores con el objeto de simplificar la carga de documentación y facilitar su aportación por parte de contribuyentes con menos poder económico.

3.4 Referencia a la acción 5, sobre la transparencia en los APA³⁰

La acción 5 del Plan BEPS, titulada “Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”, tiene una doble vertiente. Por un lado, hace referencia a los regímenes fiscales preferenciales, es decir, a aquellos que incentivan con ventajas fiscales la realización de determinadas actividades en su territorio, lo que supone la deslocalización de algunas de estas actividades. Por otro lado, siendo esta vertiente la que nos interesa, la acción 5 pretende hacer frente a los efectos fiscales negativos a nivel global que se desprenden de los acuerdos con las administraciones tributarias locales.

Centrándonos en esta segunda cuestión, algunos acuerdos con las Administraciones podrían ser susceptibles de generar una cierta competencia fiscal desleal entre Estados. La disminución de los tipos impositivos efectivos, gracias a la aplicación de beneficios fiscales u otros incentivos, puede llegar a convertirse en un elemento diferenciador que permita distorsiones y asimetrías entre jurisdicciones. Es, pues, en este punto, donde pretende actuar la acción 5.

³⁰ En este apartado se ha tomado como base lo dispuesto en ARRIBAS PLAZA, Diego, LÓPEZ TAMAYO, Marta y SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés: “Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia” en VV. AA., GARRIGUES: *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, ob. cit., págs 146 y ss.

La clave en esta acción es la transparencia de los acuerdos que se alcanzan entre grupos empresariales y autoridades tributarias, en especial en los APA de naturaleza unilateral, donde solo interviene una administración tributaria y un contribuyente radicado en su jurisdicción.

Para impulsar la transparencia y combatir conductas agresivas fiscalmente, la acción 5 prevé la posibilidad de intercambio de información entre administraciones, bajo ciertas condiciones. En este sentido, solamente tendrían acceso a esa información aquellas jurisdicciones donde radiquen entidades relacionadas con las que se realicen operaciones vinculadas, donde resida la socia directa y donde resida la socia última de la entidad que ha alcanzado el APA en su país. Este proceso consta de dos fases: en primer lugar, se facilita a la administración ajena un resumen e información básica de manera estandarizada, mientras que, en segundo lugar, la primera administración remite el APA teniendo en cuenta la información aportada en el primer paso.

Finalmente, es aconsejable señalar que este intercambio de información debe estar sujeto, por una parte, a un deber de confidencialidad, en el sentido de que la información no puede ser revelada y, por otra parte, el tratamiento que ha de dársele a la misma debe restringirse a los usos habilitados expresamente a tal efecto.

Como conclusión, es evidente que lo que la OCDE persigue por vía de esta acción es obtener una transparencia más contundente intentando que no se vean perjudicados ciertos ordenamientos por la existencia de *tax rulings* de entidades con otras Administraciones. La consecuencia ha de tender a impedir la erosión de las bases y el traslado de los beneficios.

En el ordenamiento interno español, asimismo, el reflejo de la acción puede observarse en determinadas disposiciones, entre las que destacamos, en primer lugar, el artículo 18.9 LIS, relativo a los APA, ya referido con anterioridad, en que el contribuyente puede solicitar a la Administración que valore cierta operación. Igualmente, podemos subrayar el artículo 23.6 LIS, en relación con el *patent box*, incentivo fiscal que permite una reducción por la cesión de determinados activos intangibles creados por una empresa. En este sentido, el apartado sexto del artículo 23 otorga al contribuyente la posibilidad de solicitar a la Administración una valoración previa de los ingresos que va a recibir por la

cesión y de los gastos que se deriven de la misma, alcanzando así un acuerdo con la AEAT.

4. CONCLUSIONES

Desde un punto de vista social y del Estado del Bienestar, las prácticas de planificación fiscal agresiva devienen reprochables ética y moralmente. En este sentido, quienes ponen en marcha este tipo de conductas son entidades de un notable poderío económico y, sin embargo, consideran que pueden maximizar sus beneficios a través de una reducción de su carga impositiva. La menor tributación y la consiguiente reducción de ingresos en el seno de las Administraciones públicas genera un efecto perjudicial para el conjunto de la sociedad. Se consuma, en este aspecto, si se lleva al extremo, la máxima de que “el que más tiene, se hace más rico, y el que menos, más pobre”.

Atendiendo a lo anterior, las medidas de la OCDE integradas en el Plan BEPS deben ensalzarse, al menos, la voluntad de querer cambiar el panorama fiscal cuando resulta evidente que, con las prácticas de los grandes grupos empresariales, los efectos negativos superan con creces a los positivos. En este proceso, entendemos, conviene que aquellos territorios menos avanzados económicamente adquieran un papel protagonista, que reclamen lo que les pueda pertenecer y se logre con ello una tributación efectiva y más justa.

Es evidente que los pasos de la OCDE podrían ser más firmes y más contundentes, pero es igualmente obvio que el poder de esta organización es limitado. Por medio del llamado *soft law*, con recomendaciones y directrices es difícil conseguir un resultado uniforme y respetado a todos los niveles. No obstante, es de destacar la actitud de muchos Estados que han seguido las recomendaciones de la OCDE, reflejando en su derecho interno toda la batería de medidas del Plan BEPS. La voluntad política es esencial cuando se quieren cambiar las cosas y transformar la fiscalidad internacional, y si las autoridades van, de alguna manera, de la mano, los resultados podrán llegar a ser realmente satisfactorios.

De otra parte, es complicado cambiar la manera de proceder de los grupos empresariales, acostumbrados a conseguir cualquier objetivo que se propongan. En relación con la obligación de documentación de la acción 13 del Plan, resulta claro que dichos deberes no suponen una excesiva carga para los grandes grupos de entidades, ya que estos cuentan con los medios y recursos suficientes como para cumplirlos sin apenas

dificultades. El problema, siguiendo esta línea, recae en aquellas entidades de menor dimensión, que ven cómo aumentan considerablemente sus obligaciones administrativas. Estas sociedades, en contraposición con las anteriores, destinan una mayor parte de sus recursos a satisfacer estas exigencias, lo que repercute en un mayor coste y sacrificio para ellas.

Aun con ello, hay que destacar determinadas previsiones normativas que flexibilizan las obligaciones de documentación, como las contempladas en la LIS y en el RIS³¹, que eximen de ciertas obligaciones o simplifican las exigencias.

Son varios los autores³² que ponen en tela de juicio que las actuaciones del Plan BEPS puedan llegar a constituir una transformación radical de la fiscalidad internacional, sino que más bien consideran que estamos ante reparaciones aisladas que no suponen una verdadera reforma a todos los niveles. Se critica la indefinición de muchos conceptos fundamentales, que pueden provocar que el Plan no logre sus objetivos básicos, generando incertidumbre y seguridad.

Con todo, es primordial que no se produzca una confusión entre lo que moralmente es reprochable y lo que verdaderamente es ilegal desde el punto de vista jurídico. Así las cosas, las actuaciones en materia fiscal deben tener en cuenta tales extremos y centrar los esfuerzos en lo que, en realidad, debe ser perseguido y sancionado.

Para concluir, es una obviedad que nada cambia si no hay voluntad de quienes pueden lograr tales cambios. Encontramos, de una parte, a las grandes empresas, y de otra, a aquellas jurisdicciones que se ven perjudicadas por las acciones de aquellas. Son las autoridades quienes tienen en su mano el poder para transformar la fiscalidad, pero hacerlo a una escala internacional requiere de la conjunción de voluntades, lo que no resulta tan sencillo cuando existen intereses contrapuestos. Por tanto, el futuro de la fiscalidad internacional depende de cuantiosos factores difícilmente coincidentes, por lo que la transformación se antoja ciertamente compleja.

³¹ Ver *supra*

³² MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, CALDERÓN CARRERO, José Manuel: “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 *Revista Quincena Fiscal*, ob. cit., pág. 21.

BIBLIOGRAFÍA

ARRIBAS PLAZA, Diego, LÓPEZ TAMAYO, Marta y SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés:

- “Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia” en VV. AA., GARRIGUES: *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, 2017.

AUDITORES VALENCIANOS ASOCIADOS:

- *Los precios de transferencia y las operaciones vinculadas en España*, 2016.

CALVO VÉRGEZ, Juan:

- “El tratamiento de los precios de transferencia en el Plan BEPS: análisis de la evolución experimentada por las Acciones 8, 9 y 10 del citado Plan”. En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* núm.2, 2016.
- “La determinación del perímetro de las operaciones vinculadas en la vigente regulación del Impuesto sobre Sociedades” en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17, 2019

DEL CAMPO AZPIAZU, Carolina:

- “Acciones 8, 9 y 10: alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor” en VV. AA., GARRIGUES: *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017.

DEL CAMPO AZPIAZU, Carolina, DÍAZ-FAES ÁLVAREZ, José y SALAGARAY SCARPA, César:

- “Acción 13: reexaminar la documentación sobre precios de transferencia” en VV. AA., GARRIGUES: *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2017.

GÓMEZ REQUENA, José Ángel:

- *El análisis de comparabilidad post-beps en precios de transferencia: definición precisa y recaracterización de operaciones vinculadas con activos intangibles*. Universidad de Castilla-La Mancha, 2018.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, CALDERÓN CARRERO, José Manuel:

- “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 *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2014

MENDOZA LÓPEZ, Doris y VALDEZ AGUIRRE, Fabián:

- “El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20” en *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2019.

MIRANDA, Dulce María:

- “Intangibles y precios de transferencia: una aproximación al Proyecto BEPS”. En *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 913, 2015.

NAVARRO IBARROLA, Aitor:

- *Los ajustes transaccionales en la normativa sobre precios de transferencia*. Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 2016.
- “La modificación de las pautas sobre precios de transferencia en BEPS (Acciones 8-10): ¿cambio o evolución?”, en VV. AA. ALMUDÍ CID, José Manuel: *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, 2017.

OCDE:

- *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2013. Éditions OCDE.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.
- *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*”, Éditions OCDE, 2016, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264258280-es>
- *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2017*, OECD Publishing, Paris/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid,
<https://doi.org/10.1787/9788480083980-es>

PATÓN GARCÍA, Gemma:

- “La documentación sobre precios de transferencia y el informe «*Country by Country*» en el escenario Post-BEPS”. En *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2016.

PEDROSA LÓPEZ, José Carlos:

- “El Plan de Acción BEPS de la OCDE: pasado, presente y futuro”, en *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, núm. 2, 2015.

SENDÍN CIFUENTES, José Luis:

- “Operaciones vinculadas: modificaciones introducidas por la Ley 27/2014 y el Real Decreto 634/2015” en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19, 2015.

VILLELAS CIUDAD, Cristina:

- Los precios de transferencia: una aproximación multidisciplinar*. Universidad de Zaragoza, Prensas de la Universidad, Zaragoza, 2019.