



UNIVERSITAS
Miguel Hernández



Biblioteca
UNIVERSITAS Miguel Hernández

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

**ALGUNAS CUESTIONES TRIBUTARIAS SOBRE LAS OPERACIONES
VINCULADAS Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EFECTOS DEL IS**

ALARCON CEDEÑO, Bryan Alexander

GALLEGO LÓPEZ, Juan Benito (tutor)

Elche, 2021-2022

Máster Universitario en Asesoría fiscal

RESUMEN

A través de este trabajo se pretende desarrollar y analizar, en profundidad, el tema de las operaciones realizadas por sujetos vinculados, su tratamiento y sus consecuencias tributarias.

Para abordar dicho tema, primero debemos desarrollar cuál es la normativa reguladora de dicha materia. De esta forma, veremos que existe tanto normas y fuentes de orden nacional como de orden internacional aplicables. Seguidamente, deberemos examinar la normativa doméstica para entender el concepto de operación vinculada. Así, comprobaremos que la LIS recoge supuestos de hecho, a modo de *numerus clausus*, a los que la ley atribuye tal condición.

Es necesario, a su vez, hablar de los precios de transferencia, concepto que está muy ligado con las operaciones realizadas entre sujetos vinculados. Trataremos, de igual forma, otros conceptos conectados con los precios de transferencia, ya que son imprescindibles para comprender los precios de transferencia: el valor de mercado y el principio de libre competencia.

Tras el análisis de la normativa aplicable a las operaciones vinculadas y ciertos conceptos relacionados con esta materia, entramos a tratar la obligación legal de documentar las operaciones realizadas entre sujetos vinculados, siempre que sea exigible por precepto legal, ya que, como veremos existen supuestos de dispensa o simplificación en cuanto a dicho mandato. En consecuencia, existiendo un deber de documentar las operaciones llevadas a cabo por sujetos vinculados, es importante conocer cuál es esta documentación que el obligado tributario debe mantener a disposición de la Administración tributaria y, sin olvidarnos, cuál es el modelo empleado para ponerlo en conocimiento de la citada Administración.

Por su lado, es conveniente explicar el régimen sancionador previsto y aplicable a las operaciones vinculadas. Como veremos, se trata de un régimen que prevé dos tipos de infracciones: por una parte, la infracción que no conlleva correcciones valorativas y, por otro lado, la infracción que sí conlleva correcciones. Asimismo, trataremos el supuesto en que en juego el art. 191 de la LGT, en defecto de régimen sancionador aplicable a las operaciones vinculadas cuando no existe obligación de documentar.

Para concluir con este trabajo, se recogerá las principales cuestiones e ideas alcanzadas a través de la investigación y documentación del tema en materia de operaciones entre sujetos vinculados.



ABREVIATURAS

AIES	Agrupaciones de interés económico.
APA	Acuerdo previo de valoración
AT	Agencia Tributaria
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CE	Constitución española
FCPT	Foro Conjunto de la Unión de la UE en materia de precios de transferencia.
FJ	Fundamento jurídico
INCN	Importe neto de la cifra de negocios
IS	Impuesto sobre Sociedades
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LRFC	Ley sobre el Régimen Fiscal de las Cooperativas
MCOCDE	Modelo Convenio sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OPAS	Ofertas públicas de adquisición de valores
OPVS	Ofertas públicas de venta de valores
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea
UTES	Uniones temporales de empresas

ÍNDICE

RESUMEN.....	1
ABREVIATURAS.....	3
1. RELEVANCIA DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.....	6
2. BREVE INTRODUCCIÓN Y REGULACIÓN EN MATERIA DE OPERACIONES VINCULADAS Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....	8
2.1 Normativa aplicable en materia de operaciones vinculadas y precios de transferencia.....	8
1.2.1 Normativa doméstica: Ley del Impuesto sobre Sociedades y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.....	8
1.2.2 Normativa internacional: Las Directrices de la OCDE de 2022, el artículo 9 del Modelo de convenio de la OCDE, Directiva (UE) 2016/881 y el plan de acciones BEPS.....	11
2.1 Concepto de operaciones vinculadas y precios de transferencia.....	21
2.1.1. Personas o entidades vinculadas.....	21
2.1.2. Precios de transferencia.....	23
2.1.2.1 Noción.....	23
2.1.2.2 El principio de libre competencia/competencia.....	25

3. LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN EN LA NORMATIVA INTERNA ESPAÑOLA.....	34
3.1 Obligación de documentación en la normativa común o estatal.....	34
3.1.1. Régimen general.....	34
3.1.2. Régimen simplificado.....	37
3.1.3. <i>Master file</i> de operaciones vinculadas según el RIS.....	40
3.1.4. <i>Local File</i> de operaciones vinculadas según el RIS.....	43
3.1.5. Información país por país según el RIS.....	46
3.1.6. Declaración anual sobre operaciones vinculadas - Modelo 232.....	49
4. RÉGIMEN SANCIONADOR EN LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS	53
4.1 Planteamiento.....	53
4.2 Régimen sancionador específico.....	56
4.3 Régimen sancionador general.....	59
5. CONCLUSIONES.....	63
BIBLIOGRAFÍA.....	68

1. RELEVANCIA DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

El régimen tributario de las operaciones entre sujetos vinculados, el tratamiento de los precios de transferencia y las contingencias fiscales son, posiblemente, una de las cuestiones que suscitan mayor preocupación y debate en las empresas en materia de tributación. Así, es conveniente tener en cuenta el actual contexto de globalización de las operaciones comerciales y empresariales. El número de transacciones y su complejidad no ha parado de crecer.

En esta línea, el 26 de enero de 2022 se publicó la Resolución por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de control Tributario y Aduanero de 2022¹. En esta Resolución se pone de evidencia la especial atención que va a llevar a cabo la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AT) en lo que respecta a las operaciones vinculadas y precios de transferencia realizadas por los grupos multinacionales, grandes empresas y grupos fiscales. Para ello se efectuarán controles simultáneos² y las inspecciones coordinadas, ya que permiten la obtención de mejor información, a la par que facilitan la coordinación con otros países.

Como ha sido notable en los últimos años, la AT ha venido desarrollando un número creciente de comprobaciones inspectoras de los precios de transferencia y las operaciones transnacionales, incluyendo controles simultáneos con otras Administraciones tributarias extranjeras. Para ello, la AT emplea actualmente una estrategia común, denomina estrategia 360° de precios de transferencia que, para un

¹ [BOE.es - BOE-A-2022-1453 Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022](#). Consultado el 14 de abril de 2022.

² Las comprobaciones tributarias simultáneas se definen como “*un acuerdo entre dos o más partes para inspeccionar, simultánea e independientemente, cada uno en su territorio, la situación tributaria de uno o varios contribuyentes, en los que tienen un interés común y conexo con vistas a intercambiar cualquier información relevante que puedan obtener*” (VV.AA., VIDAL FERRER, David (dir.): *Metodología de los Precios de Transferencia. Régimen Fiscal de las Operaciones vinculadas*, 1º ed., Ed. Aranzadi, 2019, pág. 859). Por tanto, en virtud de una actuación inspectora simultánea se puede conseguir una mayor cantidad de información de los sujetos vinculados y establecidos en distintas jurisdicciones y, posteriormente, intercambiarla entre las autoridades tributarias intervinientes.

obligado tributario determinado, supone la interrelación de los distintos procedimientos que pueden afectar a sus operaciones vinculadas, y tiene como finalidad asegurar el correcto cumplimiento tributario de su política de precios de transferencia, de tal modo que, ésta se ajuste al principio de libre competencia. En el núcleo de esa estrategia se ubica el nuevo sistema automatizado de análisis de riesgos en precios de transferencia, basado en el conjunto de información sobre operaciones vinculadas con el que actualmente dispone la Administración tributaria, empleando para ello tanto el conjunto de información obtenida internamente como de aquella obtenida como consecuencia de los instrumentos legales supranacionales, es decir, aquella adquirida como resultado de la aplicación del proyecto BEPS, tanto en el ámbito de la OCDE como en el de la Unión Europea, entre la que subrayamos el Informe País por País (*Contry-by-Country report*).

En consecuencia, se prestará especial atención al cumplimiento de las obligaciones de documentación e información, a los que están obligados a llevar por mandato legal en materia de precios de transferencia. Por tanto, es conveniente conocer quiénes y quiénes no están obligados a documentar y cuál es el régimen sancionador previsto en caso de incumplimiento.

Con este trabajo, pretendemos abarcar algunas cuestiones tributarias relacionadas con las operaciones vinculadas y los precios de transferencia dentro del ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

2. BREVE INTRODUCCIÓN Y REGULACIÓN EN MATERIA DE OPERACIONES VINCULADAS Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En cuanto se refiere a las fuentes normativas e interpretativas de las operaciones vinculadas y los precios de transferencia, podemos distinguir varios niveles. Es decir, se trata de una materia en la cual inciden no solo normas y fuentes de derecho de orden nacional, sino también internacional (los Convenios de Doble Imposición, las Directrices de la OCDE, el Plan de Acciones BEPS y el Derecho de la Unión Europea)³.

2.1 Normativa aplicable en materia de operaciones vinculadas y precios de transferencia

1.2.1 Normativa doméstica: Ley del Impuesto sobre Sociedades y Reglamento del Impuesto

La normativa española⁴ en materia de operaciones vinculadas y precios de transferencia se encuentra recogida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades⁵.

En concreto, el artículo 18 de la LIS recoge los principales aspectos de las operaciones vinculadas y los precios de transferencia. Este artículo se divide, a su vez, en 14 apartados:

- Apartado 1: definición de valor de mercado.

³ Como comprobaremos, más adelante, estos instrumentos normativos de ámbito internacional no gozan de la misma fuerza legal. Pues, veremos que los trabajos realizados por la OCDE tienen carácter de *soft law*, por cuanto no imponen obligaciones legales, a diferencia del Derecho de la Unión Europea. En este último caso, distinguiremos actos que tienen naturaleza potestativa (Recomendaciones) para los Estados miembros, mientras que otros tendrán carácter obligatorio (Directiva).

⁴ Normativa influenciada por fuentes y normas de orden internacional. Como veremos posteriormente.

⁵ Esta ley derogó de forma completa la anterior y solo se aplica a ejercicios fiscales con posterioridad a 1 de enero de 2015. Por consiguiente, aquellos ejercicios fiscales iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 se aplicará el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 4/2005, de 5 de marzo.

- Apartado 2: definición de personas o entidades vinculadas.
- Apartado 3: justificación y obligación de mantener a disposición de la Administración tributaria, la documentación legalmente exigida.
- Apartado 4: descripción de los métodos de valoración.
- Apartado 5: prestaciones de servicios entre partes vinculadas.
- Apartado 6: prestación de servicios por un socio profesional.
- Apartado 7: requisitos y condiciones para los acuerdos de reparto de costes de bienes y servicios.
- Apartado 8: establecimiento permanente en el extranjero.
- Apartado 9: acuerdos previos de valoración.
- Apartado 10: potestad de comprobación de la Administración tributaria.
- Apartado 11: ajustes.
- Apartado 12: regulación reglamentaria de la comprobación de las operaciones vinculadas.
- Apartado 13: infracciones y sanciones.
- Apartado 14: el valor de mercado y sus efectos.

La ley 27/2014 fue objeto de desarrolló a través del Real decreto 624/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. De este modo, podemos encontrar en el RIS una ampliación o desarrollo sobre algunos aspectos tratados en el artículo 18 de la LIS.

El capítulo V, denominado “Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas”, del RIS se divide en 3 secciones:

- La sección I del capítulo recoge el artículo 13 que establece los elementos generales del deber de información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas.
- La sección II establece la obligación de elaborar un informe país por país, conocido como *Country by Country Report*.
- La sección III determina las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas. Podemos distinguir dos artículos dentro de esta sección: el artículo 15, que se refiere a la documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente, conocido como *Master file*; y, el artículo 16, a la documentación específica del contribuyente, *Local file*.

El capítulo VI, denominado “Reglas de valoración y procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas”, se divide en 3 secciones:

- La sección I establece las reglas específicas para la determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas. Podemos distinguir, a su vez, dos artículos: el artículo 17 recoge el análisis de comparabilidad y el artículo 18 los requisitos para los acuerdos de reparto de costes suscritos entre partes vinculadas.
- La sección II desarrolla el procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas.

- La sección III desarrolla el ajuste secundario⁶, estableciendo la calificación fiscal de las diferencias entre el valor convenido y el valor normal de mercado de las operaciones vinculadas.

Por último, el capítulo VII, denominado “Acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas”, se divide en 2 secciones:

- La sección I desarrolla el procedimiento de los acuerdos previos de valoración de las operaciones vinculadas. Esto es: el inicio, la tramitación, la terminación y los efectos del acuerdo. Así como, su impugnación.
- La sección II desarrolla el procedimiento de los acuerdos previos de valoración de operaciones vinculadas con otras administraciones tributarias.

1.2.2 Normativa internacional: Las Directrices de la OCDE de 2022, el artículo 9 del Modelo de convenio de la OCDE, el Plan de acción BEPS, el Foro Conjunto de precios de transferencia y la Directiva (UE).

Como hemos comentado anteriormente, en materia de operaciones vinculadas y precios de transferencia no solo es aplicable la normativa interna de cada estado, sino que también se aplica fuentes y normas de orden internacional.

Así, podemos distinguir los siguientes instrumentos: las Directrices de la OCDE, los Convenios de doble imposición, el plan de acción BEPS, el Foro Conjunto de precios de transferencia y la Directiva 2016/881, de 25 de mayo.

⁶ Este concepto no es objeto de análisis en este trabajo, aunque más adelante cuando hablemos del principio de libre competencia, definiremos en qué consisten las correcciones valorativas que pueden llevar a cabo los Estados a la hora de realizar los ajustes oportunos a los sujetos intervinientes por las operaciones llevadas a cabo entre ellos, como consecuencia de no valorar esas transacciones a valor de mercado.

Comenzamos con las directrices de la OCDE⁷, también conocido como *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*.

Para entender cuál es la finalidad perseguida por esta guía es necesario tener en consideración la compleja realidad económica y jurídica de las operaciones transnacionales que se lleven a cabo por empresas multinacionales, como consecuencia de la internacionalización de la economía.

El crecimiento y la globalización de las operaciones realizadas por multinacionales trae consigo cuestiones tributarias cada vez más complejas tanto para las Administraciones tributarias como para las empresas multinacionales. Estas cuestiones surgen de la dificultad práctica a la que se enfrentan aquellos al determinar la renta y los gastos que deben considerarse deducibles en una jurisdicción. Esa dificultad se ve, incluso, incrementada cuando estamos presente ante operaciones transnacionales realizadas por empresas vinculadas.

De este modo, la OCDE, a través de su Comité de Asuntos Fiscales, pretende mediante la formulación de las Directrices sobre precios de transferencia⁸, resolver esa problemática. Estas Directrices establecen una serie de principios y procedimientos⁹ para esas operaciones efectuadas por empresas multinacionales asociadas¹⁰.

Estas directrices se encuentran dispuestas de la siguiente forma:

⁷ A finales de enero del año 2022, la OCDE publicó una nueva edición de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

⁸ Este concepto será tratado con posterioridad.

⁹ Estos principios y procedimientos han sido adoptados por las normativas internas de la mayoría de los países (VV.AA., SERRANO ANTÓN, Fernando (dir.): *Fiscalidad Internacional (1)*, 6ª ed., Ed. Centro de Estudios Financieros, 2018, pág. 667).

¹⁰ OCDE, *Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias*, OECD publishing/Instituto de Estudios Fiscales, París/Madrid, 2022, pág. 13 (disponible en [OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022)).

- El Capítulo I define el principio de plena competencia, así como se establecen una serie de criterios para su aplicación.
- El Capítulo II recoge los métodos aplicables en materia de precios de transferencia.
- El Capítulo III desarrolla el análisis de comparabilidad.
- El Capítulo IV recoge los procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia.
- En el Capítulo V se incluyen una serie de recomendaciones en materia de documentación de las operaciones vinculadas.
- El Capítulo VI analiza las problemáticas relacionadas con los activos intangibles.
- El Capítulo VII analiza cuestiones relacionadas con los servicios intragrupo.
- El Capítulo VIII aborda los acuerdos de reparto de costes.
- El Capítulo IX se ocupa de los precios de transferencia en la reestructuración empresarial.
- Y el Capítulo X, incorporado en el 2022, aborda los precios de transferencia de las operaciones financieras entre empresas vinculadas.

Por otro lado, el Modelo Convenio de doble imposición en materia de renta y patrimonio es un modelo aprobado por la OCDE que sirve para regular las relaciones fiscales internacionales entre los Estados contratantes. En consecuencia, como bien

sabemos, cuando dos o más Estados suscriben un convenio, éste pasa a considerarse norma y fuente de Derecho de ámbito internacional¹¹.

Para comprender el significado de Convenio de doble imposición internacional, es necesario analizar dos conceptos separadamente: convenio y doble imposición internacional.

Por un lado, cuando hablamos de Convenio, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados establece que un convenio es “*un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular*”¹².

Por otro lado, doble imposición jurídica internacional se define, de acuerdo con la definición otorgada por la OCDE, como “*la tributación por impuestos comparables de la misma renta en dos o más estados sobre un mismo contribuyente por idénticos periodos impositivos*”¹³.

Por tanto, los Convenios de doble imposición son tratados internacionales de carácter bilateral a través de los que se encauzan y ordenan las relaciones fiscales internacionales que tienen lugar entre dos Estados a la hora de determinar la potestad de gravar. De tal manera que, los CDIs contribuyen a alcanzar los siguientes objetivos: suprimir tanto la doble imposición como los obstáculos fiscales; aportar principios materiales que ordenen las relaciones fiscales internacionales; y, constituir un mecanismo de armonización fiscal.

¹¹VV.AA., PIERNAS JIMÉNEZ, Carlos (dir.): *Introducción al Derecho Internacional Público. Práctica de España y de la Unión Europea* 1ª ed., Ed. Tecnos, 2018, pág. 116.

¹² Definición recogida en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969. [Microsoft Word - M271 \(sre.gob.mx\)](#).

¹³OECD, *Model tax Convention on Income and on Capital*, 2017 version, párrafo 1, pág. 9: “*International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods*”.

Una vez definido el concepto de Convenio, en el ámbito del Derecho tributario, podemos hablar del artículo 9 del MCOCDE, el cual se basa en el principio de independencia¹⁴, definido y tratado en las Directrices de la OCDE.

Este artículo, bajo el título de “Empresas asociadas”, regula las facultades de los Estados contratantes para modificar el resultado declarado por las empresas de aquellos Estados. Es decir, el precepto otorga autorización o habilitación para que el Estado contratante pueda realizar los ajustes pertinentes a la hora de determinar la renta sometida a imposición, de acuerdo con el principio de libre competencia, sobre aquellas transacciones u operaciones establecidas mediante mecanismos pactados o impuestos distintas de las que establecerían terceros independientes, es decir, que hayan modificado el resultado correcto que debiera corresponder a cada empresa de actuar de forma independiente, sin vinculación.

El artículo 9 del MCOCDE prevé que la Administración tributaria de un Estado contratante puede, con la finalidad de determinar el impuesto de los sujetos vinculados, rectificar la contabilidad de las empresas si, considerando la vinculación existente, sus libros no reflejan los verdaderos beneficios tributables en ese Estado. Esta rectificación de las rentas se lleva a cabo mediante los ajustes recogidos en la normativa interna, en concreto en el art. 18, apartado 11, de la LIS.

Sin alejarnos de las aportaciones realizadas por la OCDE, conviene mencionar el *Action Plan on Base Erosion and Profits Shifting*, publicado el 19 de julio de 2013, documento en que, de forma esquemática pero detallada, se recogen en 15 áreas específicas de trabajo donde se centrarían las futuras reformas en los ámbitos de la fiscalidad internacional y los precios de transferencia¹⁵.

La finalidad perseguida por este conjunto de planes de acción consistía en un cambio coordinado del marco jurídico-tributario internacional y la realineación de la actividad económica y de la imposición. En otras palabras, el Plan de acción pretendía

¹⁴ VV.AA., SERRANO ANTÓN, Fernando (dir.): *Fiscalidad Internacional (1)*, 6ª ed., ob. cit., pág. 667. Este principio será tratado con posterioridad.

¹⁵ *Ibidem*, pág. 668.

adecuar las normativas nacionales de ese momento al contexto internacional económico y la adopción de nuevos instrumentos basados en el consenso para evitar y contrarrestar la erosión de la base imponible de los Estados y el traslado de los beneficios de una jurisdicción tributaria a otra. Entre estos instrumentos, encontramos los precios de transferencia¹⁶.

El citado Plan se configura de la siguiente forma:

- Acción 1: abordar los retos de la economía digital para la imposición.
- Acción 2: neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- Acción 3: refuerzo de la normativa sobre las entidades vinculadas extranjeras.
- Acción 4: limitar la erosión de la base imponible por la vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- Acción 6: impedir la utilización abusiva de convenio.
- Acción 7: impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.
- Acción 8: asegurar que los resultados en los precios de transferencia están en línea con la creación de valor/intangibles.

¹⁶VV.AA., SERRANO ANTÓN, Fernando (dir.): *Fiscalidad Internacional (1)*, 6ª ed., ob. cit., págs. 668-669.

- Acción 9: asegurar que los resultados en los precios de transferencia están en línea con la creación de valor/riesgos y capital.
- Acción 10: asegurar que los resultados en los precios de transferencia están en línea con la creación de valor/otras transacciones de alto riesgo.
- Acción 11: establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella.
- Acción 12: exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- Acción 13: reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
- Acción 14: hacer más efectivo los mecanismos de resolución de controversias.
- Y, por último, acción 15: desarrollar un instrumento multilateral.

Entre las diferentes acciones enumeradas, podemos agrupar, bajo el título de “Precios de transferencia”, las siguientes:

- La acción 8 dirigida a establecer reglas con el fin de impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles¹⁷ entre miembros del grupo.

¹⁷ De acuerdo con la definición otorgado por las Directrices de la OCDE, un activo intangible es “*aquello que no es un activo material o financiero, que puede ser poseído o controlado para su uso en actividades comerciales y cuyo uso o transmisión sería remunerado si se hubiese realizado entre entidades independientes*”. A modo ilustrativo encontramos dentro de este tipo de activo: patentes, *know-how* y secretos comerciales, logos, nombres comerciales y marcas, entre otros. La cuestión aquí radica en la problemática relativa a su identificación y su valoración, ya que, al no existir comparables en el mercado, es difícil determinar su valor y, por consiguiente, las empresas vinculadas lo emplean como medio para trasladar beneficios de unas a otras con la finalidad de erosionar la base imponible.

- La acción 9, desarrolla reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva de capital a miembros de grupo y, por último,
- La acción 10, prevé el desarrollo de reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la participación en transacciones que no ocurrirían, o que raramente ocurrirían, entre terceros.

Como bien hemos podido comprobar, dentro de las normas y fuentes de Derecho de origen internacional, en materia de operaciones vinculadas y precios de transferencia, la aportación realizada por la OCDE ha sido determinante para adecuar la normativa doméstica a la realidad económica y jurídica de las operaciones transnacionales que se lleven a cabo por empresas multinacionales.

Los instrumentos propuestos y empleados por la OCDE con el fin de dar respuesta a una economía globalizada han sido los tratados hasta ahora, estos son: las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, el artículo 9 del MCOCDE y el Plan de acción BEPS.

Un dato a tener en cuenta es que se tratan de “casi normas”, *soft law*. Este término hace referencia al alcance que tiene el Derecho internacional al determinar las relaciones entre los Estados. De esta forma, debe entenderse como tal “*un conjunto de mecanismos, tales como declaraciones, resoluciones y programas de acción, que demuestran conformidad ante las normas establecidas por el Derecho Internacional pero no son vinculantes ante la ley*”¹⁸. En esta línea, las Administraciones tributarias de los Estados integrantes de la OCDE se encuentran obligadas al seguimiento o cumplimiento de las normas con esta condición, aunque no por un vínculo jurídico, sino por un vínculo de responsabilidad asociada a la propia elaboración. En consecuencia, estos no pueden ir en contra de sus propios actos.

¹⁸ [Apuntes de Derecho Internacional: ¿Qué son el «Soft Law» y el «Hard Law»? | Pangea UPR \(wordpress.com\)](https://pangea.upr.edu/wordpress.com). Consultado el 23 de febrero de 2022.

Por último, dentro del recorrido sobre las normas en el marco de la regulación de las operaciones vinculadas y los precios de transferencia, no podemos dejar de mencionar los trabajos del Foro Conjunto de la UE en materia de precios de transferencia y la Directiva 2016/881 del Consejo (en adelante, FCPT).

Dentro de los trabajos del FCPT, destacamos los relativos a las obligaciones de documentación mediante la adopción de un Código de Conducta¹⁹. El objetivo de este Código es homogeneizar y centralizar parcialmente, con carácter opcional, la documentación a presentar ante las autoridades fiscales de las operaciones vinculadas realizadas por grupos multinacionales.

Destacamos ciertas consideraciones, recogidas en la resolución 27 de junio de 2006 sobre Código de Conducta, realizadas por el Consejo europeo. En primer lugar, a través de un tratamiento común de los requisitos de documentación se garantiza el principio de libre circulación de productos, personas, servicios y capitales. En segundo lugar, las transacciones entre empresas asociadas de diferentes Estados miembros no quedarían sujetas a condiciones menos favorables que las aplicables a las mismas transacciones efectuadas entre empresas asociadas del mismo Estado miembro. En tercer lugar, mediante el Código de Conducta se reducirán los costes de cumplimiento en lo que respecta a la documentación sobre precios de transferencia para las empresas asociadas. Y, por último, prevé el compromiso de los Estados miembros a no exigir de las empresas más pequeñas o con una estructura más sencilla (incluidas las pequeñas y medianas empresas) la presentación de una documentación tan voluminosa o detallada como la exigida de las empresas de dimensión mayor importante o estructura más compleja.

El Código objeto de nuestra atención está dividido en 5 secciones:

- Sección 1: contenido de la documentación de los precios de transferencia

¹⁹ Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006 relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea. Debemos destacar que se trata de una recomendación, ya que su adopción por los Estados miembros es facultativa, dejando a elección de éstos su incorporación en su normativa interna.

- Sección 2: modalidades de aplicación y requisitos generales para las empresas multinacionales.
- Sección 3: modalidades de aplicación y requisitos generales para los Estados miembros.
- Sección 4: modalidades de aplicación y requisitos generales para las empresas multinacionales y los Estados miembros.
- Glosario.

Para finalizar, debemos hacer mención, a efectos expositivos, la Directiva 2016/881²⁰ del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

A través de esta Directiva, lo que se persigue es un intercambio de información entre los Estados miembros de la Unión Europea en lo que respecta a los grupos de empresas multinacionales sitos en la misma, cuando una o varias de sus entidades estén radicadas en la Unión. Este intercambio de información se materializa en un informe país por país (*Country by Country Report*)²¹ que recoge información acerca del importe de sus ingresos, los beneficios antes del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta pagado y devengado, número de empleados, el capital declarado, los resultados no distribuidos y los activos materiales en cada territorio fiscal. Además, deben identificar a cada entidad del grupo que opere en un determinado territorio fiscal e indicar las actividades económicas que ejerce cada entidad.

²⁰ La Directiva es un acto jurídico que emana de la Unión Europea y que alcanza a los Estados destinatarios y obliga a alcanzar un fin en un determinado plazo, quedando a la elección de los Estados la forma y los medios para alcanzar el resultado perseguido. A través de este instrumento, se consigue la armonización de las legislaciones nacionales en el marco de un sistema jurídico común para la UE (VV.AA., ALCAIDE FERNÁNDEZ, Joaquín (coord.) y CASADO RAIGÓN, Rafael (coord.): *Curso de Derecho de la Unión Europea*, 2º ed., Ed Tecnos, 2019, pág. 191.)

²¹ Concepto que hemos mencionado en la legislación interna y que será objeto de desarrollo posteriormente.

Esa información permitirá, a las autoridades tributarias, reaccionar frente a las prácticas fiscales agresivas mediante modificaciones en la legislación o efectuando evaluaciones de riesgo y auditorías fiscales, así mismo detectar si las empresas han incurrido en prácticas que tengan por objeto trasladar artificialmente cantidades significativas de rentas a otras jurisdicciones más ventajosas.

Por tanto, es un informe de especial relevancia ya que permite, por una parte, a las administraciones tributarias conocer la estructura, política en materia de precios de transferencia y sus operaciones internas dentro y fuera de la Unión de los grupos de empresas multinacionales; y, por otra, intercambiar toda esa información entre los Estados miembros.

Una vez hemos desarrollado la normas y fuentes de Derecho aplicables a las operaciones vinculadas y los precios de transferencia, nos vamos a centrar en la normativa doméstica, ya que será ésta la que se aplique a aquellas operaciones realizadas por personas o entidades vinculadas sitas en territorio español.

2.1 Concepto de operaciones vinculadas y precios de transferencia

2.1.1. Personas o entidades vinculadas

Para conocer qué se entiende por operación vinculada, debemos atender al artículo 18 de LIS, en concreto al apartado 2, el cual establece que se considerarán personas o entidades vinculadas en los siguientes casos, los cuales podemos dividir en dos grupos:

a) Una entidad y

- sus socios o partícipes siempre que la participación sea igual o superior al 25%.
- sus consejeros o administradores, independientemente si es de hecho o de derecho. Sin embargo, la ley excluye del ámbito de las

operaciones vinculadas a las retribuciones por el ejercicio de sus funciones.

- los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

b) Dos entidades, cuando concurra alguna de estas circunstancias:

- que pertenezcan a un grupo²².
- en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o por 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.
- Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en España

Como hemos podido comprobar, se trata de una lista restringida. Es decir, el artículo 18, apartado 2, de la LIS recoge un perímetro subjetivo limitado de vinculación²³. Por tanto, fuera de estos supuestos de hecho no cabe atribuir vinculación fiscal.

²² Para determinar si existe un grupo, a estos efectos, debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio. De esta forma, existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en artículo anteriormente mencionado, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

²³ SERRANO ANTÓN, Fernando (dir.): *Fiscalidad Internacional (1)*, 6ª ed., ob. cit., pág. 626.

Un caso particular lo presenta las operaciones cooperativizadas. Se denomina operaciones cooperativizadas a aquellas operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales. De este modo, a simple vista, podríamos decir que se trata de operaciones vinculadas, ya que se produce uno de los supuestos de hecho antes mencionados. Sin embargo, no serán aplicable las normas de operaciones vinculadas, ya que el artículo 15, apartado 1, de la LRFC establece que dichas operaciones deben computarse o efectuarse por su valor de mercado. Este artículo continúa y en su apartado 2 dispone que se entenderá por, valor de mercado, el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes. Por tanto, podemos comprobar que en este precepto no se menciona el principio de libre competencia, a diferencia de las operaciones vinculadas, donde sí se refiere explícitamente. En definitiva, en este *“contexto se omite la exigencia de libre competencia, que sí se menciona en caso de operaciones vinculadas (...). Tal omisión no resulta baladí, pues resulta significativa del contexto singular en el que nos encontramos, y tiende a acentuar la separación conceptual de ambos supuestos de vinculación- el de las sociedades capitalistas y el de las sociedades cooperativas-.”*²⁴

2.1.2. Precios de transferencia

2.1.2.1 Noción

Cuando hablamos de operaciones vinculadas, es necesario mencionar, a su vez, otro término que está ligado a dichas operaciones. Hablamos, pues, de los precios de transferencia.

Convencional y doctrinalmente -por influencia de las Directrices de la OCDE en esta materia- se considera como tales a los *“precios a los que una empresa transmite*

²⁴ SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: “Aplicación del régimen de las operaciones vinculadas a las operaciones cooperativas-socio. Las operaciones cooperativizadas”. En *Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía pública, Social y Cooperativa*, n.º 21/2010. Consultado en [021-003.pdf \(ciriec-revistajuridica.es\)](http://ciriec-revistajuridica.es).

bienes materiales y activos intangibles, o presta servicios, a empresas asociadas”²⁵. De tal modo que una operación, realizada por precio de transferencia, puede referirse a cualquier bien, derecho o a cualquiera tipo de prestación de servicios entre entidades vinculadas.

Los precios de transferencia son significativos tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias, porque determinan, en buena medida, la distribución de ingresos y gastos y, por tanto, reducir los beneficios gravables de las empresas vinculadas situadas en diferentes jurisdicciones. Sin embargo, los precios de transferencia no deben asociarse automáticamente a supuestos de elusión o manipulación artificial de bases imponibles. Como bien afirma las propias Directrices de Precios de transferencia de la OCDE *“las administraciones tributarias no deben considerar automáticamente que las empresas asociadas pretenden manipular sus beneficios. Pueden existir dificultades reales en la determinación exacta del valor normal de mercado ante la ausencia de fuerzas de mercado o por razón de la adopción de una estrategia empresarial concreta (..). Los precios de transferencia deben desvincularse claramente de la consideración de los problemas de fraude o elusión fiscal.*”²⁶

En resumen, podemos distinguir dos situaciones en relación con las operaciones realizadas entre sujetos vinculados. Por una parte, aquella situación en la que no existe valor de mercado por las características de la operación llevada a cabo (por ejemplo, una licencia de determinados activos intangibles especialmente valiosos para el grupo); y, por otra parte, aquella situación en la que se persigue repartir o erosionar la base imponible global de los grupos entre distintas jurisdicciones en las que operan y deslocalizarlas. Este último caso, nos sirve para introducir los temas del valor de mercado y el principio de libre competencia (*arm's length principle*, en terminología anglosajona).

²⁵ OCDE 2022, pág. 13. Para determinar si existe vinculación, es necesario acudir al art. 18 de la LIS.

²⁶ *Ibidem*, pág. 29.

2.1.2.2 El principio de libre concurrencia/competencia

Tras la exposición de la noción de “Precios de transferencia”, debemos adentrarnos en el estudio de aspectos tales como el valor de mercado y el principio de libre competencia. Ambos conceptos claramente ligados, tal y como ya hemos anticipado.

La definición de “valor de mercado”, a los efectos de la legislación española, lo encontramos en el artículo 18, apartado 1, de la LIS. Este dispone que *“las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia”*.

De este apartado, debemos centrarnos en dos de sus aspectos fundamentales: el valor de mercado y el principio de libre competencia.

Empezamos por el segundo, es decir, *arm's length principle*. Este principio tiene su consagración o reconocimiento oficial en el apartado 1 del artículo 9 del MCOUDE, el cual dispone que *“(cuando)... dos empresas (asociadas) 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”*²⁷.

En virtud de este precepto, lo que se pretende es ajustar los beneficios²⁸, estableciendo como referencia las condiciones que hubieran concurrido entre empresas

²⁷ OCDE 2022, pág. 31.

²⁸ Este término hace referencia a la facultad que otorga a los Estados para llevar a cabo los ajustes contables pertinentes como consecuencia de la discrepancia en cuanto a la valoración realizada entre sujetos vinculados. En nuestra normativa, estos ajustes se encuentran regulados en el art. 18, apartado 11, de la LIS. Distinguimos dos tipos de ajustes: primario y secundario. El ajuste primario consiste en determinar el importe de la operación vinculada al valor de mercado, es decir, corrige la transferencia indebida de bases imponibles. Mientras que el ajuste secundario pretende someter a gravamen o calificar las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la diferencia existente entre el valor de mercado y el pactado entre las

independientes en operaciones comparables realizadas en condiciones igualmente comparables, es decir, en una operación no vinculada comparable. De tal forma que el principio de libre competencia trata a las empresas asociadas como si de empresas independientes se tratase y permitir, en consecuencia, someter a imposición, en su caso, las operaciones que no cumplan dicho principio. De hecho, este mismo artículo 18, en su apartado 10, regula la potestad de comprobación de la Administración tributaria en las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y practicará, en su caso, las correspondientes correcciones en los términos que se hubieran acordado entre partes.

Por su parte, para la determinación del valor de mercado se emplearán los métodos recogidos en el apartado 4 del artículo 18 de la LIS, los cuales podemos agrupar en dos clases²⁹:

Los métodos basados en la *transacción*:

- a) Método del precio libre comparable. Se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre partes independientes en circunstancias equiparables.

La OCDE considera este método como el más apropiado cuando es posible encontrar operaciones no vinculadas comparables. Esto se produce cuando concurre una de las siguientes condiciones³⁰:

- Ninguna de las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas involucradas es susceptible de influir en el precio de libre mercado.

partes, es decir, calificará la diferencia que para una parte significa un aumento de su patrimonio y para la otra una disminución.

²⁹ VV.AA., SERRANO ANTÓN, Fernando (dir.): *Fiscalidad Internacional (1)*, 6ª ed., ob. cit., pág. 628

³⁰ VV.AA., MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel (coord.): *Todo fiscal*. Ed. Wolters Kluwer España, 2021, pág. 1230.

- Pueden llevarse a cabo ajustes suficientemente concisos como para eliminar esas diferencias.

- b) Método del coste incrementado. Se añade, al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio, el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables.

La OCDE concibe dicho método como el más adecuado cuando se venden productos semiterminados entre dos sujetos vinculados, concluyéndose acuerdos de puesta en común de equipos u otros de compra-aprovisionamientos a largo plazo.

- c) Método del precio de reventa. Se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables.

La OCDE concibe dicho método como el más apto para las actividades de comercialización.

Métodos basados en el beneficio:

- d) Método de la distribución del resultado. Se asigna, a cada persona o entidad vinculada que realiza de forma conjunta una o varias operaciones, la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

- e) Método del margen neto operacional. Se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente, o en su caso terceros, habría obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes.

Es necesario incidir que el propio artículo, 18.4 de la LIS, prevé que, a la hora de optar por un método, la elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas³¹. Asimismo, recoge expresamente que cuando no resulten de aplicación los métodos previstos, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

Respecto a la aplicación de otros métodos no previstos, los grupos o empresas asociadas podrán determinar sus precios a través de aquellos, siempre que respeten el principio de libre competencia. No obstante, las Directrices de la OCDE establecen que esos “*otros métodos no deben emplearse como sustitutivos de los reconocidos por la OCDE cuando estos últimos resulten más apropiados en función de los hechos y circunstancias del caso*”. De este modo, cuando se emplee otros métodos, su elección debe estar basada en una explicación de por qué se considera que los métodos previstos por la OCDE son inadecuados o inviables y la razón de por qué se considera que el otro método escogido presenta una solución más ventajosa³².

Por último, no debemos olvidar los acuerdos previos de valoración (en adelante, APAs) para la determinación del precio de las operaciones entre partes vinculadas, previsto en el apartado 9 del artículo 18 LIS. Ese artículo contempla la posibilidad de que los contribuyentes concierten con la Administración acuerdos previos de valoración. En

³¹ A título ejemplificativo podemos citar la resolución 00/04881/2019/00/00 del TEAC, con fecha 23/11/2021, para unificación de la doctrina. En esta resolución se anula la liquidación practicada por la Inspección por adolecer de defectos de comparabilidad y disponibilidad de información.

³² OCDE 2022, pág. 95.

este sentido, las personas o entidades vinculadas podrán solicitar a la Administración tributaria que determine el valor de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas con carácter previo su realización, reconociéndose, de este modo, el principio de libre competencia.

Un acuerdo previo de valoración de precios de transferencia, según la OCDE, es “*un acuerdo que determina, con carácter previo a la ejecución de la operación vinculada, una serie de criterios para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período*”³³. Por tanto, se trata de una vía o mecanismo que persigue eliminar o reducir los conflictos potenciales que pueden surgir cuando la valoración de una operación vinculada es cuestionada³⁴.

Esta figura jurídica tiene un desarrollo más detallado y amplio en el Capítulo VII del RIS. Dicho Capítulo regula el procedimiento por el que los contribuyentes pueden solicitar, a la Administración tributaria, que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas.

Por consiguiente, el procedimiento para la determinación de los APAs se inicia formalmente a instancias del contribuyente y el comienzo del mismo está precedido por una fase de actuaciones previas³⁵. En esta fase, las personas o entidades que pretendan solicitar a la Administración que determine el valor normal de mercado de una determinada transacción realizada entre sujetos vinculados podrán presentar una solicitud previa, identificando a las partes intervinientes, describiendo sucintamente las operaciones objeto del acuerdo solicitado e indicando los elementos básicos de la propuesta de valoración. A continuación, la Administración tributaria analizará la

³³OCDE 2022, pág. 213

³⁴ SERRANO ANTÓN, Fernando (dir.): *Fiscalidad Internacional (1)*, 6ª ed., ob. cit., pág. 655.

³⁵ Esta fase es potestativa, pudiendo el contribuyente saltársela y presentar directamente la solicitud a que se refiere el artículo 22 RIS. *Ibidem*, pág. 655.

solicitud previa y podrá recabar las aclaraciones que considere oportunas, comunicando posteriormente a los interesados la viabilidad o no del acuerdo³⁶.

Tras las actuaciones previas, el interesado puede presentar la solicitud de determinación del valor de mercado, que deberá contener una propuesta de valoración fundamentada en el principio de libre competencia, una descripción del método propuesto y un análisis justificativo para determinar el valor del mercado. La solicitud deberá ser suscrita por las personas o entidades solicitantes, que deberán confirmar ante la Administración tributaria que las demás personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se solicita conocen y aceptan la solicitud de valoración.

La Administración tributaria estudiará la propuesta junto con la documentación presentada, y podrá requerir a los contribuyentes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales que versen sobre la misma.

El procedimiento deberá finalizar en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado resolución expresa, se aplicará el silencio administrativo negativo, esto significa que, la propuesta podrá entenderse desestimada. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá³⁷:

- a. Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente.

³⁶ Resulta apropiado resaltar que no se trata de una fase *stricto sensu*, por tanto, la Administración tributaria no puede negar al interesado el derecho al inicio del procedimiento. No obstante, sí puede, tras el análisis de la solicitud junto con el resto de la documentación presentada, proceder a facilitar una valoración e informar de todos aquellos extremos que pueden resultar útiles a los efectos de la valoración de la operación a valor de mercado (VV.AA., VIDAL FERRER, David (Dir.): *Metodología de los Precios de Transferencia. Régimen fiscal de las operaciones vinculadas*, 1º ed., ob. cit., pág. 1109).

³⁷ Es conveniente mencionar que, contra dicha resolución, no cabe recurso, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse (art. 26 del RIS).

b. Aprobar, con el consentimiento del contribuyente, una propuesta de valoración distinta de la inicialmente presentada.

c. Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente.

En el caso a, se desestimará la propuesta por defectos formales y materiales.

En el caso b, es decir, terminación con propuesta distinta a la inicial presentada, se requerirá la aceptación del contribuyente.

Por último, en el supuesto que la propuesta sea finalmente aprobada, el contribuyente deberá presentar un escrito, conjuntamente con su declaración anual del IS o IRNR, que contenga información sobre: las operaciones realizadas en el periodo al que se refiere la declaración en la que ha sido de aplicación el acuerdo previo; los precios y/o valores aplicados; la descripción, si las hubiera, de las variaciones significativas en las circunstancias económicas que deban entenderse básicas para la aplicación del APA; las operaciones efectuadas en el período a las que se refiera el APA; y los precios aplicados y la descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del APA.

Tras la aprobación de la propuesta, es conveniente conocer cuáles son los efectos y duración del acuerdo de valoración. En esta línea, el acuerdo de valoración desplegará efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe. No obstante, la normativa también prevé que dichos “*efectos alcancen a las operaciones realizadas de períodos impositivos anteriores, siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre operaciones objeto de solicitud*”³⁸.

³⁸ Art. 25, apartado 8, del RIS.

En lo que respecta a la vigencia o duración del acuerdo de valoración, se establece legalmente que tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. No obstante, tras el vencimiento del plazo de vigencia, los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria una prórroga del plazo de validez del acuerdo de valoración. La solicitud deberá presentarse antes de los 6 meses previos a la finalización del plazo de vigencia y se adjuntará aquella documentación que consideren conveniente para justificar que las circunstancias puestas de manifiesto en la solicitud original no han variado.

La solicitud de prórroga del acuerdo de valoración deberá ser suscrita por las personas o entidades que aceptaron el acuerdo cuya prórroga se solicita. A continuación, la administración deberá resolver si procede o no en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin resolución expresa, se considerará desestimada.

Para concluir este epígrafe, es conveniente añadir que también es posible iniciar un procedimiento para el acuerdo de valoración sobre operaciones vinculadas con otras Administraciones tributarias³⁹, lo que se conoce como APA bilateral⁴⁰, ya que, en este caso, interviene tanto la Autoridad tributaria de residencia del contribuyente como otras Administraciones tributarias extranjeras con la finalidad de determinar los precios de transferencia de ese obligado tributario con sus empresas vinculadas ubicadas en esas otras jurisdicciones. De tal forma que, tanto los contribuyentes podrán solicitar que la propuesta formulada se someta a la consideración de otras Administraciones tributarias del país o territorio en el que residan las personas o entidades vinculadas, como la propia Administración en el curso de un procedimiento previo de valoración, cuando ésta considere oportuno someter el asunto a la consideración de otras autoridades tributarias. En este último caso, se exige, con carácter previo a la comunicación a la otra Administración, la aceptación por parte del contribuyente.

³⁹ Previsto en el Capítulo VII, sección 2ª del RIS.

⁴⁰ VV.AA., VIDAL FERRER, David (dir.): *Metodología de los Precios de Transferencia. Régimen Fiscal de las Operaciones vinculadas*, 1º ed., ob. cit., Pág. 1106

En cuanto al procedimiento a seguir, es el mismo previsto para el caso de un acuerdo previo de valoración ante la Administración tributaria nacional sin remisión de solicitud a otras Administraciones tributarias.

En definitiva, podemos concluir que el acuerdo previo de valoración de las operaciones vinculadas constituye una vía o instrumento a tener en consideración a la hora de determinar el valor de mercado de las operaciones realizadas por los sujetos vinculados. De esta forma, el contribuyente puede eliminar o reducir, con carácter previo a la realización de la operación, conflictos potenciales que pueden suscitarse cuando la valoración de una operación vinculada es cuestionada. Se trata, pues, de un procedimiento cooperativo y comercial que permite la participación del contribuyente en la determinación del valor de mercado.

Además, es conveniente mencionar que la documentación a presentar en la solicitud es completa, ya que, no solo hay que presentar la documentación enumerada anteriormente, sino también el *master file* y el *local file*⁴¹. Por consiguiente, una vez tramitada la solicitud y con resolución positiva, solo hay que aplicar lo contenido en dicho acuerdo a las operaciones objeto del mismo.

⁴¹ Estos dos términos serán objeto de análisis más adelante.

3. LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN EN LA NORMATIVA INTERNA ESPAÑOLA

3.1 Obligación de documentación en la normativa común o estatal

Antes de adentrarnos en este punto, es necesario puntualizar cuales son los objetivos perseguidos mediante la documentación de los precios de transferencia. Para ello, debemos acudir a lo dispuesto en el Capítulo V de las Directrices de la OCDE. De esta forma, podemos observar que son tres los objetivos de las obligaciones de documentación en materia de precios de transferencia:

- 1º. *“garantizar que los contribuyentes tengan debidamente en cuenta las obligaciones derivadas de las normas sobre precios de transferencia al determinar los precios y otras condiciones de las operaciones entre empresas asociadas y, al declarar, a los efectos del impuesto correspondiente, la renta obtenida por razón de dichas operaciones.*
- 2º. *proporcionar a las administraciones tributarias la información necesaria para poder evaluar con conocimiento de causa los riesgos relacionados con los precios de transferencia; y*
- 3º. *facilitar a las Administraciones tributarias información útil para realizar una comprobación exhaustiva de las prácticas en materia de precios de transferencia de las entidades sujetas a imposición en su jurisdicción, aun cuando pueda ser necesario complementar la documentación con información adicional a medida que avance la comprobación”.*

3.1.1. Régimen general

Ahora bien, cuando hablamos de obligación nacional de documentación de las operaciones vinculadas, la LIS nos remite a su Reglamento. De esta forma, con la finalidad de justificar que las operaciones efectuadas o realizadas se han cuantificado a

valor de mercado, los contribuyentes deberán elaborar la documentación de dichas operaciones de acuerdo con los principios de proporcionalidad y de suficiencia. Además, deberán mantenerla a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración del IS o IRNR. Por consiguiente, las obligaciones en materia de documentación constituyen un elemento esencial para la determinación de los precios de transferencia, ya que facilita al contribuyente la demostración y justificación de cómo ha determinado el valor de mercado, permitiendo, a su vez, a la Administración tributaria la comprobación de si el valor declarado por el contribuyente corresponde con el principio de libre competencia.

El artículo 13 del RIS dispone quienes están obligados a recoger la información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas. Así, el apartado 1 de este artículo establece que las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente, deberán aportar la información país por país. Del mismo modo, deberán respetar las citadas obligaciones de información y documentación aquellas entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente de otra, así como los establecimientos permanentes en territorio español de entidades no residentes del grupo, siempre que se cumplan alguna de las siguientes circunstancias:

- Que hayan sido designada por su entidad matriz para presentar dicha información.
- Que no exista una obligación de información país por país en el país de residencia de la entidad matriz o la que informa.
- Que no exista un acuerdo de intercambio automático de información, respecto de dicha información, con el país de residencia de la entidad matriz o la que informa.
- Que, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país de residencia de la entidad

que reporta, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo.

Por su parte, el apartado 2, del artículo 13 del RIS recoge quienes están obligados a cumplir con la obligación de documentación específica de las operaciones vinculadas. Éste dice que las personas o entidades vinculadas, con el objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán aportar aquella documentación específica a la que se refiere el mismo. Por tanto, deberán presentar esta documentación las entidades residentes -contribuyentes del IS- y las entidades no residentes que actúan mediante establecimiento permanente en territorio español-contribuyentes del IRNR.

No obstante, cumpliendo los requisitos previstos para estar obligado a elaborar la documentación específica en materia de operaciones vinculadas, el artículo 13, en su apartado 3, recoge una serie de supuestos a los que no se aplica el apartado 2, del mismo artículo.

Estos supuestos de no aplicación son:

- A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por dicho régimen especial⁴².
- A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No

⁴² Debemos recalcar que llama la atención esta exención total en cuanto a las operaciones vinculadas realizadas entre entidades que pertenecen a un grupo. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que la no exigencia de documentación no implica que las transacciones no deban valorarse a valor de mercado. Pues, como medida cautelar, el artículo 65, apartado 2, de LIS prevé el tratamiento de las incorporaciones de resultados previamente eliminados en el seno del régimen de consolidación fiscal derivados de la cesión o transmisión de activos intangibles (VV.AA., MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel (coord.): *Todo fiscal*. Ed. Wolters Kluwer España, 2015, pág. 1124.)

obstante, la documentación específica será exigible en el caso de uniones temporales de empresas o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de la LIS.

- A las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación de conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado⁴³.

Ya hemos visto quienes están sujetos a las obligaciones de información y documentación de entidades y operaciones vinculadas. Asimismo, hemos enumerado los supuestos de dispensa de la obligación de documentar recogidos legalmente. No obstante, no debemos olvidar que la ley prevé dos modalidades de documentación. Hablamos, pues, del régimen general y del régimen simplificado de documentación.

3.1.2. Régimen simplificado

El parámetro que la ley emplea para determinar que régimen debe adoptar el obligado tributario es el del importe neto de la cifra de negocios (en adelante, INCN). En este sentido, el apartado 3, del artículo 18 de la LIS, establece que la documentación específica tendrá carácter un contenido simplificado en relación con las personas o

⁴³ Consideraciones a tener en cuenta: este umbral de materialidad constituye un límite conjunto para la totalidad de las operaciones realizadas por el contribuyente con una misma persona o entidad vinculada para cada período impositivo, y no individual para cada operación. Dicho umbral se calcula como la suma de las contraprestaciones realizadas entre las partes vinculadas. Sin embargo, tratándose de contratos de préstamos hay que computar el valor de mercado de los intereses y no el del principal del préstamo, ni las cantidades reembolsadas en el ejercicio o el importe de los intereses devengados en el período, sino exclusivamente el valor de mercado de los intereses totales correspondientes al contrato (consulta de la DGT V0209-12 y V1238-13). Por consiguiente, si dicho sumatorio es inferior al umbral, el obligado tributario no tiene el deber de documentar dichas operaciones (SERRANO ANTÓN, Fernando (dir.): *Fiscalidad Internacional (1)*, 6ª ed., ob. cit., pág. 634; VV.AA., MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel (coord.): *Todo fiscal*. Ed. ob. 2015 cita, pág. 1124.)

entidades vinculadas cuyo INCN⁴⁴ sea inferior a 45 millones de euros. De tal forma que, por oposición, cuando el INCN sea igual o superior a 45 millones de euros el régimen que debe emplear el contribuyente será el general.

No obstante, ese mismo artículo establece que, en ningún caso, el contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

- *“Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25% del capital social o de los fondos propios.*
- *Las operaciones de transmisión de negocios.*
- *Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.*
- *Las operaciones sobre inmuebles*
- *Las operaciones sobre activos intangibles”.*

Lo expuesto hasta ahora podemos resumirlo en el siguiente recuadro:

⁴⁴ Para calcular INCN se tendrá en cuenta lo dispuesto en el artículo 101 de la LIS.

CUADRO RESUMEN DE OBLIGACIONES		
Esquema de obligaciones formales en las operaciones vinculadas	Régimen general	Régimen simplificado
1. Personas o entidades con INCN \geq 45 millones de euros para cualquier tipo de operaciones	SÍ	NO
2. Personas o entidades con INCN < 45 millones de euros para operaciones distintas de la LIS 1.º a 5.º	NO	SÍ
3. Personas o entidades con INCN < 45 millones de euros para operaciones del art. 18.3 LIS, 1.º a 5.º		
A contribuyentes del IRPF en estimación objetiva con entidades vinculadas	SÍ	NO
Transmisión de negocios	SÍ	NO
De transmisión de valores o participaciones no cotizados o cotizados en paraísos fiscales	SÍ	NO
Sobre inmuebles	SÍ	NO
Sobre activos intangibles	SÍ	NO

Fuente. VV.AA., MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel (coord.): *Todo fiscal*. Ed. Wolters Kluwer España, 2015, pág. 1127.). Adaptado.

Operaciones dispensadas de documentación específica de las operaciones vinculadas
1. Operaciones entre entidades del grupo de consolidación fiscal, excepto tras la incorporación de ingresos, gastos y renta por cesión o transmisión de activos intangibles relativos a la reducción del art. 23 LIS (independientemente del volumen de operaciones)
2. Operaciones con sus miembros o con otras entidades del grupo por AIEs y UTEs, excepto UTEs acogidas a la exención del art. 22 LIS (independientemente del volumen de operaciones).
3. Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores (independientemente del volumen de operaciones)
4. Operaciones realizadas en el período con la misma persona o entidad vinculada, cuyo valor de mercado en conjunto no supere 250.000 euros. Sin excepciones.

Fuente. VV.AA., MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel (coord.): *Todo fiscal*. Ed. Wolters Kluwer España, 2015, pág. 1127.)

Tras esta exposición, ahora debemos adentrarnos en qué se materializan estos deberes de información y documentación de entidades y operaciones vinculadas. En este sentido, el Capítulo V, sección 2.^a “información país por país”, recoge el deber de información de entidades vinculadas y, este mismo Capítulo, en su sección 3.^a Documentación específica, recoge el contenido de la documentación.

3.1.3. Master file de operaciones vinculadas según el RIS

El artículo 15, dentro de la Capítulo V, sección 3.^a, del RIS establece el contenido que debe incluir el “Master File”, el cual hace referencia a la documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente. La información que tiene que incluirse en la documentación específica del grupo puede agruparse en cinco categorías:

a) *“Información relativa a la estructura y organización del grupo:*

1º. *Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.*

2º. *Identificación de las distintas entidades que formen parte del grupo.*

b) *Información relativa a las actividades del grupo*

1º. *Actividades principales del grupo, así como descripción de los principales mercados geográficos en los que opera el grupo, fuentes principales de beneficios y cadena de suministro de aquellos bienes y servicios que representen, al menos, el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente al período impositivo.*

2º. *Descripción general de las funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos utilizados por las distintas entidades del grupo, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior.*

3°. Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo.

4°. Relación y breve descripción de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes entre entidades del grupo.

5°. Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el período impositivo.

c) Información relativa a los intangibles del grupo

1°. Descripción general de la estrategia global del grupo en relación con el desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de investigación y desarrollo, así como la dirección de las mismas.

2°. Relación de los activos intangibles del grupo relevantes a efectos de precios de transferencia, indicando las entidades titulares de los mismos, así como descripción general de la política de precios de transferencia del grupo en relación con los mismos.

3°. Importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo, derivadas de la utilización de los activos intangibles, identificando las entidades del grupo afectadas y sus territorios de residencia fiscal.

4°. Relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias.

5º. *Descripción general de cualquier transferencia relevante sobre activos intangibles realizada en el período impositivo, incluyendo las entidades, países e importes.*

d) *Información relativa a la actividad financiera*

1º. *Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo*

2º. *Identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo, así como el país de su constitución y el correspondiente a su sede de dirección efectiva.*

3º. *Descripción general de la política de precios de transferencia relativa a los acuerdos de financiación entre entidades del grupo.*

e) *Situación financiera y fiscal del grupo*

1º. *Estados financieros anuales consolidados del grupo, siempre que resulten obligatorios para el mismo o se elaboren de manera voluntaria.*

2º. *Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países.”*

Este mismo artículo, en su apartado 2, dispone expresamente que la documentación exigida en el apartado 1 del mismo artículo no resultará de aplicación a aquellos grupos en los que el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45

millones de euros. Por lo que debemos acudir a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 16 RIS⁴⁵.

3.1.1. Local File de operaciones vinculadas según el RIS

Por su parte, el artículo 16 del RIS establece el contenido que debe incluir el “Local File”, el cual hace referencia a la documentación específica de las operaciones del contribuyente local. Esta documentación deberá comprender y puede agruparse de la siguiente manera:

a) “Información del contribuyente

1º. Estructura de dirección, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes sobre la evolución de las actividades del contribuyente, indicando los países o territorios en que dichas personas o entidades tienen su residencia fiscal.

2º. Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el período impositivo.

3º. Principales competidores.

b) Información de las operaciones vinculadas

⁴⁵ Este apartado establece que, en el supuesto de personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, el contenido de la documentación será la prevista en el mismo. De tal forma que, la documentación específica tendrá el siguiente contenido simplificado: descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas; nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación; Identificación del método de valoración utilizado; y, comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado. Sin embargo, en el supuesto de personas o entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 (Empresas de reducida dimensión) de la LIS, la documentación específica se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones públicas. Asimismo, no deberán aportar los comparables a que se refiere este apartado.

- 1°. *Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.*
- 2°. *Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.*
- 3°. *Análisis de comparabilidad detallado, en los términos descritos en el artículo 17 del RIS.*
- 4°. *Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.*
- 5°. *En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 18 de este Reglamento.*
- 6°. *Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas señaladas anteriormente.*
- 7°. *Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas.*

c) Información económico-financiera del contribuyente

1º. Estados financieros anuales del contribuyente.

2º. Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales, cuando corresponda y resulte relevante.

3º. Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden.”

Debemos resaltar que ni la LIS ni el RIS prevén exigencias adicionales referentes a que sea necesario archivar tales documentos de manera especial o diferenciada del resto de documentación; a que la información haya de conservarse necesariamente en soporte papel o, por el contrario, pueda mantenerse en soporte informático; o que la información pueda mantenerse en la propia intranet de la empresa; o que se requiere que dicha documentación esté editada e impresa previamente, ante un posible requerimiento de inspección por la Administración tributaria. Ante tales cuestiones, varias consultas planteadas a la DGT han arrojado luz, las cuales vienen a decir que el obligado tributario podrá organizar su documentación en la forma que mejor estime conveniente, de manera que sea capaz de atender a las exigencias de la obligación de documentación de las operaciones vinculadas.⁴⁶ Por tanto, podemos observar que el obligado tributario puede elegir la forma de preservar la documentación en base a su juicio, sin olvidar que deberá poner a disposición de la Administración tributaria la misma cuando sea objeto de comprobación.

De mismo modo, debemos recalcar que, de acuerdo con lo dispuesto en las Directrices de la OCDE, la documentación elaborada de las operaciones vinculadas en un periodo impositivo podrá continuar siendo válida en otros posteriores, siempre que no sea

⁴⁶ Consultas DGT V0312/10 y V0454/10.

necesaria la elaboración de nueva documentación, sin perjuicio de las posibles adaptaciones o actualizaciones que deban adoptarse⁴⁷.

3.1.1. Información país por país según el RIS

Tras hablar del *master file* y el *local file*, es necesario mencionar, de igual modo, el informe país por país. Este documento constituye una herramienta esencial para las Administraciones tributarias, ya que permite obtener datos de calidad sobre la fiscalidad de los grandes grupos multinacionales y, al mismo tiempo, contribuye al intercambio automático de información en el ámbito fiscal internacional. Con esta obligación de información se pretende paliar el fraude fiscal y la evasión fiscal entre empresas vinculadas y planificar la ejecución de inspecciones fiscales sobre cuestiones de fiscalidad internacional.

En nuestra normativa, el informe país por país está recogido en el Capítulo V, sección 2.^a, artículo 14 del RIS. Este artículo, en su apartado 1, establece que la obligación de información solo resultará exigible a las entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 13 de este Reglamento, esto es, a las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo y no sean al mismo tiempo dependientes de otra, residente o no residente. Asimismo, aquellas entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra, así como los establecimientos permanentes en territorio español de entidades no residentes del grupo, siempre que se produzca alguna de las circunstancias⁴⁸ previstas en el mismo artículo. No

⁴⁷ OCDE 2022, pág. 236.

⁴⁸ Que hayan sido designada por su entidad matriz para presentar dicha información; que no exista una obligación de información país por país en el país de residencia de la entidad matriz o la que informa; que no exista un acuerdo de intercambio automático de información, respecto de dicha información, con el país de residencia de la entidad matriz o la que informa; que, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país de residencia de la entidad que reporta, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo.

obstante, dispone que exclusivamente será exigible cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.

La información país por país deberá comprender, respecto del período impositivo de la entidad dominante, para cada una de las jurisdicciones o países, la siguiente información de manera agregada:

- a) *“Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.*
- b) *Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.*
- c) *Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo retenciones.*
- d) *Importe de la cifra de capital y otros resultados no distribuidos en la fecha de conclusión del período impositivo.*
- e) *Plantilla medio*
- f) *Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintas de tesorería y derechos de crédito.*
- g) *Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.*
- h) *Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.”*

Además, hay que tener en cuenta que la información se presentará en euros.

Como bien podemos observar, se trata de un documento que contiene información muy detallada sobre la distribución mundial de la renta, los impuestos pagados y ciertos indicadores de la ubicación de las actividades en las distintas jurisdicciones en la que opera el grupo de empresas multinacionales. Sin embargo, es conveniente mencionar que, conforme a lo dispuesto en la página 233, párrafo 5.25, de las Directrices de la OCDE 2022, la información contenida en el Informe no constituye, por sí sola, una prueba concluyente sobre si los precios de transferencia son o no adecuados. De este modo, las jurisdicciones se abstendrán de proponer ajustes en las rentas de ningún contribuyente basados en la aplicación de una fórmula de asignación de rentas que tome en consideración los datos recogidos en el Informe por país. En consecuencia, las autoridades tributarias podrán recurrir a él para realizar la evaluación del riesgo relacionado con la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios y, en su caso, proceder a los ajustes de precios de transferencia.

El modelo que se emplea para cumplir con esta obligación es el Modelo 232⁴⁹ y el plazo para su presentación comienza desde el día siguiente a la finalización del período impositivo al que se refiera la información a suministrar hasta que transcurran doce meses desde la finalización de dicho período impositivo.

Por último, al igual que ocurría con la documentación relativa al grupo y al contribuyente, el informe país por país elaborado en un período impositivo podrá continuar siendo válido en otros posteriores, siempre que no sea necesario un nuevo informe, sin perjuicio de las posibles adaptaciones o actualizaciones que deban adoptarse.⁵⁰

⁴⁹ En el portal de Hacienda podemos encontrar las directrices para la elaboración y presentación de informes país por país. <https://www.oecd.org/tax/beps/directrices-para-la-elaboracion-y-presentacion-de-informes-pais-por-pais-accion-13-beps.pdf>. Consultado el 29 de marzo de 2022.

⁵⁰ OCDE 2022, pág. 236

3.1.1. Declaración anual sobre operaciones vinculadas - Modelo 232

Como comentamos anteriormente, para producirse una operación vinculada, debe cumplirse un supuesto de hecho contemplado en el artículo 18, apartado 2, de la LIS. De tal forma que, al realizarse, nace la obligación de documentar la operación llevada a cabo entre partes vinculadas y efectuarla a valor de mercado. Sin embargo, debemos tener en cuenta que existen casos de dispensa o exención en lo que se refiere a la documentación específica o la simplificación en cuanto al contenido de dicha documentación.

Así, realizándose una operación vinculada y cumpliendo con los requisitos que comentaremos ahora, ésta deberá ser puesta en conocimiento de la Administración tributaria a través de un modelo aprobado a tal efecto. De este modo, están obligados a presentar el modelo 232 y cumplimentar la información de operaciones con personas o entidades vinculadas los contribuyentes que estén obligados a presentar la declaración anual del Impuesto de Sociedades siempre y cuando hayan realizado operaciones de este tipo que superen unos importes mínimos establecidos.

Asimismo, los contribuyentes del IRNR deberán presentar el mencionado modelo, siempre que actúen mediante establecimiento permanente. Con esto se consigue gravar las rentas obtenidas por las personas físicas y entidades no residentes en territorio español que son contribuyentes de este Impuesto. A su vez, las entidades en régimen de atribución de rentas, previsto en el art. 35.4 de la LGT, constituidas en el extranjero con presencia en el territorio español también están obligados a presentarlo.

Tras esta introducción surge la siguiente cuestión ¿Qué operaciones hay que declarar en el modelo 232?⁵¹

Si aplicamos la teoría que hemos visto en el apartado de obligación de documentación, podemos concluir que en el modelo 232 hay que informar sobre las siguientes operaciones:

⁵¹ Información del modelo 232 extraída de [Instrucciones Modelo 232.pdf \(agenciatributaria.es\)](#). Consultado el día 29 de marzo de 2022.

- Las operaciones vinculadas que estén sujetas a la obligación de incluirse en la documentación específica de precios de transferencia. Es decir, se deben incluir aquellas operaciones realizadas con una misma persona o entidad vinculada siempre que el importe total en el ejercicio supere el valor de mercado de 250.000€. Por consiguiente, se excluyen las siguientes operaciones:
 - Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 de la LIS.
 - Las realizadas entre las agrupaciones de interés económico (AIEs) y las uniones temporales de empresas (UTEs) con sus miembros o con otras sociedades de su grupo de consolidación fiscal, excepto cuando UTEs o fórmulas análogas, se acojan al régimen previsto en el artículo 22 LIS.
 - Las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta (OPVs) o de ofertas públicas de adquisición (OPAs) de valores.
- Operaciones vinculadas específicas que, aunque no supere el límite anterior su importe conjunto en el ejercicio con el mismo tipo de operación y mismo método de valoración, supere los 100.000€ por operación. Tendrá la consideración como tal:
 - Operaciones con contribuyentes que determinen el rendimiento de su actividad económica en el IRPF mediante el método de estimación objetiva por el desarrollo de la actividad económica relacionada con esa operación siempre que dicho contribuyente tenga una participación superior al 25% en la entidad o la tengan (individual o conjuntamente) su cónyuge, sus ascendientes o descendientes.

- Las operaciones de transmisión de negocios.
- Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- Las operaciones de transmisión de inmuebles.
- Las operaciones sobre activos intangibles.
- Operaciones vinculadas, que independientemente de que su importe sea reducido se realicen operaciones con una misma persona o entidad vinculada, de un determinado tipo y valoradas conforme a un mismo método de valoración que suponga más del 50% de la cifra de negocios de la entidad.
- Independientemente de su importe, las operaciones de cesión de derechos de uso o de explotación de determinados activos intangibles a personas o entidades vinculadas a las que se aplique la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (“patent box”) prevista en el art. 23 y la Disposición Transitoria 20ª de la LIS.
- Por último, operaciones (vinculadas o no) o tenencia de valores en países calificados como paraísos fiscales, independientemente de su importe.

En resumen, cuando se dé alguno de los supuestos enunciados, existirá obligación de presentar el modelo 232. Esta declaración informativa de operaciones vinculadas se presentará en el mes siguiente a los diez meses posteriores a la conclusión del período

impositivo al que se refiera la información a suministrar. Por tanto, como regla general, cuando se trate de contribuyentes cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, el plazo de presentación de la declaración queda fijado desde el 1 al 30 de noviembre.



4. RÉGIMEN SANCIONADOR EN LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS

4.1 Planteamiento

Tras haber hablado sobre la normativa reguladora de las operaciones vinculadas y, posteriormente, de la obligación de documentación, pasamos a tratar ahora cuales son las consecuencias de no cumplir con el mandato de documentación de las operaciones realizadas entre sujetos vinculados, siempre que se reúnan los presupuestos antes descritos.

Antes de adentrarnos en el régimen sancionador de las operaciones vinculadas, es necesario mencionar que dicho régimen, previsto en el artículo 18, apartado 13, de la LIS fue objeto de una cuestión de inconstitucionalidad⁵² por presunta vulneración del artículo 25.1 CE, ya que el establecimiento de una infracción y sanción relacionada con el incumplimiento del deber de aportación de documentación podría infringir los principios de legalidad sancionadora y de proporcionalidad.

De esta forma, se plantea ante Tribunal Constitucional que la conducta castigada con la obligación de mantener una determinada documentación a disposición de la Administración tributaria y el hecho de que la LIS se remita a la norma reglamentaria, sin establecer pautas para la identificación de la documentación que debe mantenerse a disposición de la Administración tributaria, suscitaría dudas desde la perspectiva formal del principio de legalidad sancionadora⁵³. Según el órgano judicial, el legislador debería haber previsto unas indicaciones acerca de los documentos considerados esenciales a los efectos de la tipificación de las conductas sancionables. Al no hacerlo, la Administración

⁵² Resuelta por la Sentencia 145/2013, de 11 de julio, del Tribunal Constitucional.

⁵³ Este principio exige taxatividad en la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas (garantía material). La garantía material, según lo señalado por la STC 104/2009, de 4 de mayo, FJ 2, implica que la norma punitiva permita predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa, lo que conlleva que no quepa constitucionalmente admitir formulaciones tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador. Por su lado, como señala la STC 166/2012, de 1 octubre, FJ 5, la garantía formal hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras de esas conductas y sanciones, que ha de ser legal y no reglamentario.

puede ampliar o reducir discrecionalmente el ámbito de una infracción que se considera grave. Ello puede conducir a que una simple omisión pueda constituir una infracción grave por la simple voluntad de la Administración, con el consiguiente riesgo, además, para el principio de proporcionalidad en materia sancionadora.

La cuestión fue resuelta a través de la STC antes mencionada, la cual afirmó que los elementos de las conductas antijurídicas son suficientes desde la perspectiva de la garantía formal resultante del art. 25.1 CE. De este modo, podemos confirmar los siguientes aspectos:

- 1º. El régimen sancionador establecido se refiere, no a cualquier conducta en materia tributaria, sino a las específicamente relacionadas con las “operaciones vinculadas”.
- 2º. Identifica las “personas o entidades vinculadas” y, por tanto, los sujetos susceptibles de incurrir en la responsabilidad sancionadora. A su vez especifica las “personas o entidades” que, teniendo el carácter de “vinculadas”, están exoneradas de la obligación de documentación y, consecuentemente, se sitúan fuera del ámbito sancionador.
- 3º. Descripción de los elementos objetivos de la conducta infractora no se remite sin más al reglamento. Pues, se distinguen diferentes tipos de ilícitos tributarios.
- 4º. La LIS recoge los elementos esenciales de la conducta antijurídica o definición básica de la conducta prohibida.

Así pues, la Ley contiene la definición básica de los comportamientos prohibidos; acota materialmente el ámbito al que debe ceñirse el régimen sancionador; enuncia su concreta finalidad; identifica los sujetos responsables y describe suficientemente los elementos objetivos de las conductas antijurídicas en una materia específica y mudable que requiere de una colaboración reglamentaria “en cierto modo insuprimible” (STC 34/2013, FJ 19, citando la STC 42/1987, FJ 2). La remisión al reglamento de la regulación

de la documentación relacionada con las operaciones vinculadas no es, pues, una referencia abierta, puesto que la potestad reglamentaria está sujeta a un límite legal, es decir, debe recogerse una definición básica de la conducta prohibida en la propia ley o delimitar los elementos esenciales de las conductas antijurídicas sancionadas. Consecuentemente, procede afirmar que la tipificación de las infracciones administrativas es conforme con la garantía formal del principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE).

Por lo que respecta al citado principio de proporcionalidad, el TC se pronunció de la siguiente forma: la garantía formal del principio de legalidad sancionadora se proyecta también sobre las sanciones administrativas. Ahora bien, la garantía formal del principio de legalidad sancionadora admite la colaboración reglamentaria e, incluso, su dimensión material es compatible con la atribución de discrecionalidad al aplicador del ordenamiento administrativo sancionador dentro de unos límites: “la necesidad de que la ley predetermine suficientemente las infracciones y las sanciones, así como la correspondencia entre unas y otras, no implica un automatismo tal que suponga la exclusión de todo poder de apreciación por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta” (STC 113/2002, de 9 de mayo, FJ 6). En consecuencia, resulta compatible con la garantía del principio de legalidad sancionadora que el legislador atribuya discrecionalidad a la Administración dentro de unos límites para concretar el alcance o importe de la sanción (STC 175/2012, de 15 de octubre, FJ 3). Para llegar a esta conclusión es necesario tener en consideración que la regulación legal de las sanciones es claramente taxativa por lo que satisface la exigencia de ley formal y cumple por sí la de predictibilidad.

Pues bien, como no hay vulneración de aquella garantía respecto de las infracciones, procede descartar también que la regulación legal de las sanciones vinculadas al incumplimiento infrinja el principio de proporcionalidad.

Una vez analizada la legalidad el régimen sancionador, ya podemos entrar a analizar el mismo.

4.1 Régimen sancionador específico

Como comentamos al principio de este punto, el régimen sancionador en materia de operaciones vinculadas se encuentra regulado en el artículo 18, apartado 13, de la LIS. En virtud de su redacción, podemos distinguir claramente dos tipos infractores:

Por una parte, tenemos el apartado 1º, el cual establece que constituirá infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo.

La ley califica dicha infracción de grave y se sancionará de acuerdo con los siguientes criterios:

- Multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación prevista reglamentariamente.
- Se establece, como límite a la cuantía de la sanción, la menor de estas dos cantidades:
 - El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas a IS, IRPF o IRNR realizadas en el período impositivo.
 - El 1 por ciento del INCN.

Por tanto, podemos decir que este apartado contempla una multa pecuniaria fija, por cada dato y por conjunto de datos, en los casos de cumplimiento⁵⁴ o incumplimiento de la obligación de documentar cuando como resultado de la comprobación administrativa no sea necesario efectuar correcciones del valor declarado por el obligado tributario.

Por otro lado, debemos señalar que el apartado 2, el cual prevé que constituirán infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria:

- La falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación que deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.
- Que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en artículo 18, apartado 3, de la LIS y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el IS, IRPF o IRNR.

La Ley atribuye a estas infracciones la consideración de grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. Además, se prevé expresamente la incompatibilidad de esta sanción con la derivada de las infracciones tributarias de la LGT reguladas en el artículo 191 (por dejar de ingresar la deuda tributaria), el artículo 192 (por incumplir la obligación de presentar de forma completa y

⁵⁴ A título ejemplificativo de este tipo de sanción, podemos hacer referencia a la Resolución 00/06451/2017/00/00, con fecha 10 de septiembre de 2019, del TEAC. Esta dice que no es posible aplicar la infracción por no concurrir el elemento objetivo de la misma, ya que no se ha incumplido la obligación de documentación por parte del obligado tributario. En palabras del propio tribunal *“pues bien, respecto de la tipicidad de la conducta de la interesada en cada uno de los ejercicios comprobados en los que ya estaba vigente el régimen sancionador previsto en el artículo 16.10 del TRLIS, es decir, desde el 19 de febrero de 2009, este Tribunal no comparte el juicio de la Inspección acerca de la comisión de la infracción allí descrita, y ello porque según se desprende de los documentos que obran en el expediente administrativo, no se han incumplido por el obligado tributario las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, siendo diferente, eso sí, el resultado de la valoración efectuado por la entidad con respecto al que resultó de la regularización de la Inspección, apreciándose, por tanto, no cumplido el elemento objetivo de la infracción, debiendo ser anulada la misma”*.

correcta la declaración o documentos necesarios), el artículo 193 (por obtener indebidamente devoluciones) o el artículo 195 (por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes).

Una diferencia, respecto con el primer apartado, es que las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, recogido en el artículo 203 de la LGT.

Por tanto, podemos decir que este apartado, a diferencia del primero, contempla aquel supuesto en que, sin incumplir las obligaciones de documentación o aportando documentación incompleta o con datos falsos, la Administración tributaria procede a corregir el valor declarado por el obligado tributario por no responder al valor normal de mercado. La consecuencia de dicha infracción consiste en una multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación.

Ahora bien, tras conocer los dos tipos de conductas tipificadas en la LIS, conviene aclarar qué se entiende por dato y conjunto de datos.

Para contestar a esa cuestión, debemos acudir a los artículos 15, apartado 3, y, artículo 16, apartado 6, del RIS. De este modo, el primero establece que constituyen conjunto de datos *“las informaciones a que refieren el número 1.º de la letra a); los números 1.º, 2.º, 3.º y 5.º de la letra b), el número 1.º de la letra c); y, los números 1.º y 3.º de la letra d) del apartado 1 de este artículo”*.

Por su lado, tendrá la consideración de dato cada una de *“las informaciones a que se refiere el número 2.º de la letra a); el número 4.º de la letra b); los números 2.º, 3.º, 4.º y 5.º de la letra c), el número 2.º de la letra d) y los números 1.º y 2.º de la letra e) del apartado 1 de ese artículo”*.

El apartado 6 del artículo 16 del RIS dispone que constituyen conjunto de datos *“las informaciones a que se refieren el número 1.º, 2.º y 3.º de la letra a); los números*

3.º, 4.º y 7.º de la letra b); los números 1.º, 2.º y 3.º de la letra c) del apartado 1 así como la información a que se refiere el apartado 2 de este artículo”.

Por su lado, tendrá la consideración de dato cada una de “*las informaciones a que se refiere los números 1.º, 2.º, 5.º y 6.º de la letra b) del apartado 1 de ese artículo y las letras a), b), c) y d) del apartado 4 de ese artículo*”.

4.4 Régimen sancionador general

Ya hemos comprobado el riesgo y las consecuencias que conlleva el incumplimiento de la obligación de documentar las operaciones efectuadas por sujetos vinculados que tienen que cumplir con dicho mandato. Ahora bien, surge la siguiente cuestión: los sujetos no obligados a documentar sus operaciones vinculadas ¿pueden ser sancionados? La respuesta, a priori, es afirmativa.

Como bien hemos visto, la Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé un régimen sancionador específico en materia de operaciones vinculadas aplicable a los sujetos obligados legalmente a llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a dichas operaciones. Sin embargo, la exención o dispensa en dicho cumplimiento también puede ser objeto de infracción, con su consiguiente sanción.

En este sentido, el TS, en su sentencia 15/2018, del 15 de octubre, determina que si no habiéndose incumplido las obligaciones específicas de documentación exigidas en relación con las operaciones vinculadas, las correcciones efectuadas por la Administración tributaria respecto de las mismas de las que se derive una falta de ingreso, le permiten sancionar al obligado tributario conforme a lo previsto en el artículo 191 de la LGT.

Para alcanzar dicha conclusión, el TS parte de la redacción del art. 18, apartado 13, punto 3º, de la LIS, el cual se aplica exclusivamente a los sujetos que deben llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las

operaciones vinculadas. A su vez, la LIS, en su art. 18, apartado 3, prevé las personas o entidades vinculadas que quedan exoneradas de las obligaciones de documentación y, en consecuencia, se sitúan fuera del ámbito sancionador. Dicho de otro modo, los tipos de infracciones y las sanciones contenidas en el art 18.13 de la LIS resultan de aplicación, exclusivamente, a los sujetos que deben llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas (STC 145/2013, FJ 6, TC). A su vez, el apartado 3 del art. 18 de la LIS especifica las "personas o entidades" que, teniendo el carácter de "vinculadas", están exoneradas de la obligación de documentación y, consecuentemente, se encuentran fuera de este ámbito sancionador específico. Por tanto, a la acotación material del ámbito sancionador con enunciación del bien jurídico protegido, se añade la definición detallada del aspecto subjetivo o personal de las conductas jurídicas previstas, esto es, la identificación de los sujetos que pueden cometer la infracción.

De esta forma, en defecto del régimen sancionador específico contenido en el art. 18, apartado 13, de la LIS procede aplicar el régimen sancionador general previsto en la LGT. Así, debemos remitirnos al art. 191 de la LGT (por dejar de ingresar la deuda tributaria).

A modo de recapitulación, para aplicar los art. 18, apartado 13, de la LIS y el art. 191 de la LGT deberán tenerse en cuenta los siguientes criterios interpretativos:

- *“La aplicación de la exención total de responsabilidad contenida en el art. 18, apartado 13, número 3º, de la LIS presupone la obligación del sujeto pasivo de llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas que establece el art. 18, apartado 3, de la LIS. En los casos, por tanto, en los que el obligado tributario está exonerado del cumplimiento de esta obligación formal no procede aplicar el art. 18, apartado 13, número 1º, de la LIS.*
- *La exclusión de responsabilidad prevista en el ordinal 3º, apartado 13, del art. 18 de la LIS resultará aplicable únicamente cuando concurren las tres circunstancias siguientes: (a) que no se haya incumplido por parte del*

obligado tributario la obligación formal de llevanza de la documentación que le corresponde ex art 18, apartado 3, de la LIS; (b) que el valor declarado por él en su declaración de renta coincida con el que se ha hecho constar en la documentación de la operación vinculada; y (c) que, pese a la existencia de esta coincidencia documental, el valor normal de mercado que se haya atribuido a la operación vinculada sea incorrecto y haya precisado de una corrección valorativa por parte de la Administración tributaria. Concurriendo estas tres circunstancias la conducta del obligado tributario no será sancionable ni conforme al régimen sancionador específico contenido en el art. 18, apartado 13, número 1º y 2º, de la LIS ni de conformidad con el régimen sancionador general establecido en el art. 191 de la LGT.

- *En defecto de la aplicación del régimen sancionador especial establecido en el art. 18, apartado 13, de la LIS procede aplicar el régimen sancionador general previsto en la LGT y, en particular, el art. 191 LGT, siempre y cuando concurren los elementos objetivos y subjetivo del tipo de injusto.”*

Conviene tener en cuenta que, en cuanto a las sanciones que se pueden imponer, por aplicación del régimen sancionador previsto en la LGT, dichas sanciones pueden ser objeto de reducción conforme con el art. 18.13.4º de la LIS, el cual dispone que “*respecto de las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación lo establecido en los apartados 1.b) y 3 del artículo 188 de la LGT*”. De tal forma que, es posible aplicar una reducción sobre la cuantía total de la sanción, en tanto en cuanto se cumpla el requisito recogido en el artículo 188.1.b) de la LGT. Ese artículo establece una reducción del 30 por ciento en los supuestos en los que el obligado tributario preste conformidad en cuanto a la regulación practicada por la Administración tributaria. A su vez, puede practicarse otra reducción adicional, una vez aplicada la anterior, siempre que concurren las siguientes circunstancias: 1º que el importe de la multa se ingrese dentro de los plazos recogidos en el artículo 68, apartado 2, de la LGT; y, 2º que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

En definitiva, el art. 191 de la LGT será aplicable, cuando proceda, a aquellos sujetos que no están obligados a documentar las operaciones vinculadas referidas por mandato legal. En estos casos, es conveniente disponer de una documentación mínima que recoja las operaciones entre sujetos vinculados y, de esta forma, evitar ser sancionados. Sin embargo, a diferencia del régimen sancionador específico, aquí es posible aplicar reducciones sobre la sanción impuesta si se aplica el régimen sancionador previsto en la LTG.



CONCLUSIONES

Como hemos podido comprobar a través de este trabajo, actualmente las operaciones vinculadas están en el punto de mira de la Agencia Tributaria. Pues, como bien observamos al principio de este trabajo, el Plan de Control tributario y aduanero de 2022 expone expresamente que prestará especial interés y prioridad, entre otros, a los precios de transferencia y las operaciones transnacionales realizadas entre sujetos vinculados. En consecuencia, el cumplimiento de las obligaciones de documentación e información de las operaciones entre partes vinculadas será objeto de especial atención y control.

De esta forma, es conveniente conocer, en profundidad, la regulación de dicha materia. Por lo que se refiere a la normativa doméstica, podemos percatarnos que ésta en materia de operaciones vinculadas está claramente influenciada por las normas y las recomendaciones internacionales tanto en el ámbito de la OCDE como del Derecho de la Unión Europea. En este sentido, es necesario tener en cuenta el principio de jerarquía normativa, de tal manera que, la normativa interna no puede ir en contra de lo dispuesto por una norma de carácter internacional. Esto último queda patente, por ejemplo, en la resolución 00/02296/2012/00/00, con fecha 03 de octubre de 2013, del TEAC. En este caso, una empresa es acusada de evadir sus obligaciones fiscales ante la Hacienda española. El TEAC confirma la calificación realizada por la Administración tributaria y recalca que dicha empresa oculta el valor de la marca en el precio que cobra a las embotelladoras por el concentrado o jarabe, y que debería tributar por él. No obstante, el citado TEAC anula el acta porque la Administración tributaria empleó para defender su postura la información obtenida de otras empresas que no puede revelar a la empresa enjuiciada por razones de confidencialidad, lo que el Tribunal estima que creó una situación de indefensión a la multinacional, sobre la base de las Directrices de la OCDE de Precios de Transferencia, en la medida en que el contribuyente no posee los medios para contrastar el procedimiento de selección de comparables, es decir, operaciones semejantes para determinar las diferencias entre las situaciones que se comparan y la fiabilidad del procedimiento seleccionado.

Los supuestos de operaciones vinculadas prevista por la normativa interna tienen carácter taxativo, lo que significa que no se podrá atribuir dicha calificación fuera de las recogidas expresamente por la LIS. No obstante, su ámbito de aplicación es bastante amplio, ya que considera como tal tanto a las operaciones realizadas entre personas jurídicas como las físicas.

El parámetro que emplea la Administración tributaria para comprobar dichas operaciones es el valor de mercado, es decir, aquel valor que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia. Para valorar una operación a valor de mercado, la propia LIS recoge métodos de valoración, los cuales no están dispuestos en orden de prioridad, sino que existe libertad en cuanto a su utilización por dicha Administración. No obstante, las Directrices de la OCDE establecen ciertos supuestos en los que resultan más apropiado usar un método respecto con otro. Un ejemplo de lo anterior lo constituye la sentencia 564/2022, de 25 de febrero de 2022, de la Audiencia Nacional. En ésta se pone en evidencia que la Administración tributaria no puede emplear el método de distribución de resultados de manera improcedente, ya que éste se concibe como un método subsidiario, de tal forma que, su uso debe responder a la imposibilidad de emplear los otros legalmente previstos. Por tanto, la Audiencia concluye anular la valoración llevada a cabo por la Administración tributaria, ya que se ha utilizado un método subsidiario, sin justificación suficiente de la imposibilidad de aplicar los principales. Además, se prevé que cuando los métodos de valoración previstos no se adapten a las necesidades de la operación, el obligado tributario pueda emplear otro distinto de aquellos, siempre que respete el principio de libre competencia.

Expuesto lo anterior, y con el objeto de evitar situaciones controvertidas con la Administración tributaria, un instrumento recomendable para determinar el valor de mercado con carácter previo a una operación vinculada lo constituye el acuerdo previo de valoración. Se trata de un acuerdo llevado a cabo, generalmente, a instancia del obligado tributario en el que solicita a la Administración tributaria la viabilidad del valor otorgado por el contribuyente a operaciones realizadas entre partes vinculadas. Por tanto, podemos decir que se trata de una herramienta útil con la que cuenta el obligado tributario, a priori, para realizar una operación vinculada. De esta forma, puede evitar la posible sanción que

pueda incurrir posteriormente. De hecho, es conveniente mencionar que el Plan de control tributario establece que se impulsará el uso de estos acuerdos previos de valoración.

Por otro lado, la realización de una operación vinculada supone el nacimiento de la obligación legal de documentación de la misma. Por consiguiente, es imprescindible conocer cuándo es de obligatorio cumplimiento dicho mandato o si, por el contrario, debido a su cuantía o requisitos puede ser objeto de dispensa o simplificación. El volumen de documentación exigida es importante y denso, por tanto, es importante ser precavido, ya que algún fallo o falta puede suponer una sanción.

Por último, el régimen sancionatorio previsto para las operaciones vinculadas distingue dos tipos de infracciones:

a) Constituirá infracción la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que deban mantener a disposición de la Administración tributaria. Por tanto, podemos decir que se contempla supuestos de cumplimiento o incumplimiento de la obligación de documentar cuando como resultado de la comprobación administrativa no sea necesario efectuar correcciones del valor declarado por el obligado tributario.

b) Constituirá infracción la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que deban mantener a disposición de la Administración tributaria o que el valor de mercado que se derive de la obligación de documentación no sea el declarado en el IS, IRPF o I RNR, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria. No obstante, pese a concurrir que el valor declarado por el obligado tributario en su declaración de renta coincide con el que se ha hecho constar en la documentación de la operación vinculada, haya precisado de una corrección valorativa por parte de la Administración tributaria, no procederá aplicar ni el régimen sancionador específico de las operaciones vinculadas ni el régimen sancionador general del art. 191 de la LGT. Además, las infracciones previstas en el art. 18, apartado 13, número 2, serán incompatibles con las recogidas en los artículos 191, 192, 193 y 195 de la LGT. Sin embargo, sí será compatible con el artículo 203 de la LGT. Supone un alivio para el contribuyente, ya que únicamente será aplicable es régimen

sancionatorio específico previsto para las operaciones vinculadas cuando exista obligación legal de documentar, no siendo aplicando, por tanto, el recogido en la LGT.

Ahora bien, que ocurre cuando no existe obligación legal de documentar las operaciones vinculadas, ya sea por cuantía o por cumplir ciertos requisitos previstos en la normativa aplicable, ¿puede ser igualmente objeto de sanción? La respuesta es afirmativa, sin embargo, no será aplicable el régimen sancionador específico para las operaciones vinculadas, ya que este se aplica, exclusivamente, a los sujetos que deben llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas. En consecuencia, las personas o entidades que, teniendo el carácter de vinculadas, están exoneradas de la obligación de documentación, se encuentran fuera de su ámbito sancionador específico y, por consiguiente, el régimen aplicable será el general, previsto en el artículo 191 de la LGT.

En definitiva, el TS propone los siguientes criterios para aplicar el art. 191 de la LGT, en defecto del régimen sancionador específico aplicable a las operaciones vinculadas:

- La aplicación de la exención total de responsabilidad presupone la obligación del sujeto pasivo de llevar y mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación relativa a las operaciones vinculadas. Por tanto, en los casos en los que obligado tributario está exonerado del cumplimiento de esta obligación formal no procede aplicar el art. 18, apartado 13, número 1º, de la LIS.
- La exclusión de responsabilidad exige la concurrencia de tres requisitos: 1º que no se haya incumplido por parte del obligado tributario la obligación de documentación; 2º que el valor declarado en su declaración de renta coincida con el que se ha hecho constar en la documentación de la operación vinculada; y 3º que, pese a la existencia de esta coincidencia documental, el valor normal de mercado que se haya atribuido a la operación vinculada sea incorrecto y haya precisado de una corrección valorativa por parte de la Administración tributaria. Concurriendo estas

tres circunstancias la conducta del obligado tributario no será sancionable ni conforme al régimen sancionador específico contenido en el art. 18, apartado 13, número 1º y 2º, de la LIS ni de conformidad con el régimen sancionador general establecido en el art. 191 de la LGT.

- En defecto de la aplicación del régimen sancionador especial establecido en el art. 18, apartado 13, de la LIS procederá aplicar el régimen sancionador general previsto en la LGT y, en particular, el art. 191 LGT.

Para concluir con nuestro trabajo, en aquellos casos en los que existe exoneración de responsabilidad por concurrir los requisitos exigidos por Ley, es recomendable disponer de una documentación mínima para demostrar que el valor responde al de mercado y, en consecuencia, evitar ser sancionado, ya que la multa por no respetar el principio de libre competencia puede ser significativa. Pues, en caso de aplicación del art. 191 de la LGT, la base de la sanción estará constituida por la cuantía no ingresada, la cual puede ser objeto de incremento teniendo en cuenta los criterios de calificación, de tal forma que, la sanción tributaria puede alcanzar el 50%, entre el 50% al 100% y, por último, entre 100% al 150%. Sin embargo, se prevé la posibilidad de aplicar una doble reducción -primero la del art.188.1. b) de la LGT y segundo la del art. 188.3 de la misma Ley- sobre dicha cuantía siempre que se cumpla los requisitos previstos en la LGT. Esa reducción no es aplicable a las multas recogidas en el régimen sancionador específico de las operaciones vinculadas, ya que no está previsto legalmente, a diferencia del régimen sancionador general. En este último caso la reducción aplicable se fundamenta en el artículo 18.13. 4º de la LIS.

BIBLIOGRAFÍA

- OCDE

- *Action Plan on Base Erosion and Profits Shifting*, publicado el 19 de julio de 2013, de la OCDE.
 - Modelo Convenio de doble imposición de la OCDE versión 2017.
 - Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias versión 2022.
- Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006 relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea.
- SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: “Aplicación del régimen de las operaciones vinculadas a las operaciones cooperativas-socio. Las operaciones cooperativizadas”. *Publicado en el Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía pública, Social y Cooperativa*, n.º 20/2010.
- VV.AA., ALCAIDE FERNÁNDEZ, Joaquín (coord.) CASADO RAIGÓN, Rafael (coord.): *Curso de Derecho de la Unión Europea*, 2º ed., Ed. Tecnos, 2019.
- VV.AA., CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.): *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, 1ª ed., Ed. Valencia Edición fiscal CISS, 2009.
- VV.AA., MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel (coord.): *Todo fiscal*. Ed. Wolters Kluwer España, 2015, pág. 1124
- VV.AA., MELLADO BENAVENTE, Francisco Manuel (coord.): *Todo fiscal*. Ed. Wolters Kluwer España, 2021, pág. 1230.

- VV.AA., PIERNAS JIMÉNEZ, Carlos (Dir.): *Introducción al Derecho Internacional Público. Práctica de España y de la Unión Europea*, 1ª ed., Ed. Tecnos, 2018.

- VV.AA., SERRANO ANTÓN, Fernando (Dir.): *Monografía Fiscalidad Internacional (I)*, 6ª ed., Ed. Centro de Estudios Financieros, 2018.

- VV.AA., VIDAL FERRER, David (Dir.): *Metodología de los Precios de Transferencia. Régimen Fiscal de las Operaciones vinculadas*, 1º ed., Ed. Aranzadi, 2019.

WEBGRAFÍA

- Apuntes de Derecho Internacional “¿Qué son el *Soft Law* y el *Hard Law*?”

[Apuntes de Derecho Internacional: ¿Qué son el «Soft Law» y el «Hard Law»? | Pangea UPR \(wordpress.com\)](#). Consultado el 23 de febrero de 2022.

- Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados

[Microsoft Word - M271 \(sre.gob.mx\)](#). Consultado el 26 de febrero de 2022

- Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país.

[Directrices para la elaboración y presentación de informes país por país \(oecd.org\)](#).

Consultado el 10 de marzo de 2022

- Instrucciones modelo 232.

[Instrucciones Modelo 232.pdf](#) Consultado el 1 de marzo de 2022

- Llana Consultores. “Los sujetos no obligados a documentar sus operaciones vinculadas pueden ser sancionados por aplicación del régimen sancionador general de la LGT”

[Los sujetos no obligados a documentar sus operaciones vinculadas pueden ser sancionados por aplicación del régimen sancinador general de la Ley General Tributaria](#)

[| Llana Consultores](#) Consultado el 20 de marzo de 2022

- Plana abogados. “Operaciones vinculadas. Régimen sancionador”

[Operaciones Vinculadas -Régimen sancionador- Plana Abogados & Economistas \(plana-abogados.com\)](#) Consultado el 10 de marzo de 2022

- Villen Procuradores. “Régimen sancionador de las operaciones vinculadas”

[Régimen sancionador de operaciones vinculadas - Villen Procuradores | Procuradores en Gavà - Barcelona](#) Consultado el 5 de abril de 2022

