



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

Los precios de transferencia en los impuestos sobre la renta (Las llamadas operaciones vinculadas)

Juan Ignacio Gorospe Oviedo* **

1. La justificación del régimen de operaciones vinculadas y su modificación por la Ley 36/2006

Los precios de transferencia, denominados así porque «permiten transferir el beneficio de unas sociedades a otras, por conveniencias muy diversas, entre ellas la minoración de la carga fiscal» (Sentencia del Tribunal Supremo 11-2-2000), tienen como finalidad principal «trasladar los beneficios de una empresa a otra, lo que puede suponer, si se trata de dos entidades sujetas a una misma soberanía fiscal, la elusión del pago del Impuesto sobre Sociedades, dado que los beneficios se tenderán a situar en aquella sociedad o sociedades del Grupo con una situación permanente o cuasi permanente de pérdidas», y si se realiza entre sociedades sujetas a distintas soberanías fiscales, será «con el fin de colocar los beneficios en los países con menor nivel impositivo» (Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 9-10-1997).

En España, a diferencia de lo que sucede en otros países como Italia, se aplican tanto a las operaciones internacionales como en el ámbito puramente interior, para evitar, por ejemplo, el traslado de beneficios a sociedades con pérdidas o sometidas a un menor gravamen fiscal, o la transferencia de bases imponibles entre personas físicas - con un gravamen del 43% - y sociedades - que, (en línea general) tributan al 30%. La regulación es contenida en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, del 5 de marzo, con cuyo texto es aprobado el texto único de la ley del impuesto sobre las sociedades (en adelante TRLIS), y en el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS). Ambas las normas han sido modificadas, de modo sustancial, la primera en 2006 y la segunda en 2008.

El estudio de la Comisión Europea de 2001 *Company Taxation in the Internal Market* dio lugar al Foro Conjunto de la Unión Europea sobre los precios de transferencia, en el que se describió detalladamente la siempre mayor importancia de los problemas en el área de precios de transferencia para la consecución de los objetivos del mercado único, y constituyó la base de la Comunicación de la Comisión del mismo año titulada *Hacia un Mercado Interior sin obstáculos fiscales: Una Estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada por las actividades del nivel europeo por las sociedades*, con objeto de conseguir la efectiva eliminación de la doble imposición en el seno de la Unión Europea en el ámbito de los precios

* Profesor Agregado de Derecho financiero y tributario de la Universidad CEU San Pablo de Madrid.

** Este trabajo ha sido realizado durante una estancia de investigación en la Sapienza Università di Roma, gracias a una beca de investigación "José Castillejo" del Ministerio de Ciencia e Innovación. Agradezco al profesor Selicato la amabilidad de acogerme en su Universidad, y a los profesores Puoti, Fantozzi y Fedele la cordialidad de trato y disponibilidad.

de transferencia y reducir los costes de cumplimiento de los grupos multinacionales que operan en distintos Estados de la Unión como consecuencia de las diferentes prácticas de las correspondientes Administraciones tributarias, para lo que se creó un Foro mixto con la participación de las Administraciones fiscales de los Estados miembros y representantes de la comunidad empresarial, en junio de 2002. La pretensión no era aprobar una norma de «hard law» comunitaria, sino aquel de hacer de modo que los sobre los acuerdos incidieran de manera efectiva en la conducta de las administraciones fiscales, y empresas a través de la adopción de los instrumentos de «soft law», como las recomendaciones o los códigos de conducta o de buena práctica.

Con el fin de adaptar el régimen español de las operaciones vinculadas a las Directrices de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y al Informe del Foro Europeo en materia de Precios de Transferencia (“European Union Joint Transfer Pricing Forum”), se aprobó la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención de la Fraude Fiscal, que modificó el art. 16 del TRLIS.

El sistema aplicado hasta el 2006 presentaba algunas carencias a juicio de la Administración debido a que:

- Era un régimen facultativo, aplicable por la Administración, salvo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF)
- No se adecuaba a las *Directrices* de la OCDE
- La valoración convenida por las partes normalmente tiene una motivación fiscal y supuso un daño que sólo se reparaba en los supuestos objeto de comprobación
- Dado su carácter potestativo:
 - No se sancionaban los comportamientos defraudatorios con valor distinto al de mercado
 - No cabía exigir obligaciones documentales para justificar el valor de mercado

La Ley 36/2006 ha modificado de forma sustancial el régimen de operaciones vinculadas previsto en el Impuesto sobre las Sociedades y en el IRPF. Primero, al establecerse de forma imperativa, mientras que antes era de aplicación discrecional por la Administración, salvo que operase la regla específica de valoración de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas prevista en la LIRPF, que se suprime. Segundo, al incrementarse los supuestos de vinculación. Tercero, por el establecimiento de nuevas obligaciones formales. Cuarto, modificando el procedimiento, al retrasar la notificación del expediente a la otra parte vinculada hasta el momento en que el obligado sometido a comprobación recurra o deje pasar el plazo de impugnación. Veamos cada uno de estos apartados.

2. La aplicación imperativa del régimen de operaciones vinculadas

El art. 16.1 TRLIS decía que «la Administración Tributaria podrá valorar por su valor de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas... cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación». Era un régimen facultativo, aplicable por la Administración.

No obstante, el art. 45.2 del Texto Refundido de la Ley del IRPF obligaba al contribuyente a aplicar dicho valor cuando implicase un aumento de sus rendimientos del

trabajo o de las actividades económicas. Era obligatorio para el contribuyente, con independencia del valor real, para evitar la disminución de la progresividad de la tarifa en el IRPF. Y en las operaciones con sociedades de profesionales – sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales –, la Ley disponía que la contraprestación satisfecha a las personas físicas por la prestación del trabajo personal o el ejercicio de actividades profesionales coincidía siempre con el valor de mercado.

La Ley sobre las medidas para la prevención del fraude fiscal modificó el art. 16.1, apartado 1º TRLIS, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del uno de diciembre de 2006, en los siguientes términos: «Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado». Convierte una potestad administrativa en una norma imperativa de valoración para el contribuyente, siempre que difieran los valores acordados de aquellos de mercado. Además, define el valor de mercado como «aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre mercado».

A continuación, el apartado 2º establece que «la Administración podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones... que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que él dispone».

En otro orden de cosas, se suprime la condición de aplicación de la regla de vinculación a que la tributación en España del conjunto de personas o entidades vinculadas sea inferior a lo que resultaría de aplicar el valor de mercado o suponga un diferimiento del pago. No obstante, puede entenderse implícita tal condición en el párrafo final, que también contemplaba la anterior redacción, según el cual la valoración administrativa no determinará la tributación por el IRPF, el Impuesto sobre la Sociedad o el Impuesto sobre la Renta de los no domiciliados – este último se ha añadido – de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o las entidades que la hubieran realizado.

En fin, el art. 16.1 *in fine*, añade que para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva. El objeto es que las empresas en estimación objetiva que facturen a otras entidades vinculadas computen la renta no declarada – admitida legalmente como no gravada – del mismo modo que éstas la habrán considerado gasto deducible en el impuesto sobre la renta que corresponda. El problema está en el cálculo por la empresa de estas magnitudes, habida cuenta las menores obligaciones formales que supone el régimen de estimación objetiva.

El régimen fiscal de las operaciones vinculadas tiene incidencia si difiere del contable, pues en otro caso no procede hacer ajustes. Conforme a la Norma de Registro y Valoración 21ª del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), tanto los criterios de valoración como los de registro relativos a los ingresos y gastos generados en operaciones entre entidades vinculadas son aplicables en los mismos términos en que lo son las operaciones realizadas entre empresas sin vinculación¹.

¹ Los derechos de cobro tienen la misma naturaleza pero se registran en cuentas separadas, con la misma significación y tratamiento que las que reflejan créditos frente a terceros sin vinculación. Cfr. Memento práctico Francis Lefebvre Contable 2009, parág. 6118 y 7013.

En consecuencia, con independencia de que haya o no vinculación en materia contable se adoptará la valoración que hemos visto anteriormente. Si la valoración contable coincide con el valor de mercado no se aplicará el régimen de las operaciones vinculadas, aunque se incurra en los supuestos previstos en la Ley, que veremos más adelante, en otro caso habrá que verificar si hay o no un precio oficial.

3. Los supuestos de vinculación

Respecto de los supuestos de vinculación, contablemente se consideran vinculadas las operaciones intersocietarias realizadas con otras empresas del mismo grupo (art. 42 Código de Comercio) o que merezcan la calificación de multigrupo (art. 47.1 C.Com.) o asociadas (art. 47.3 C.Com) o que puedan calificarse como vinculadas según las normas de elaboración de las cuentas anuales 13ª y 15ª previstas en la tercera parte del PGC. La norma 13ª considera asociadas a las sociedades en las que alguna o varias sociedades del grupo ejerzan una influencia significativa en su gestión, por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad. Dicha influencia se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando la empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean al menos el 20% de los derechos de voto de otra sociedad. Y según la norma 15ª, contablemente una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre accionistas o partícipes, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra. En cualquier caso, contablemente se considerarán partes vinculadas:

- a) Las empresas del grupo, multigrupo o asociadas.
- b) Las personas físicas o sus familiares próximos – cónyuge, ascendientes, descendientes o hermanos² – que posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la empresa, o en la entidad dominante de la misma, de manera que les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa.
- c) Las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la empresa – administradores y directivos – o sus familiares próximos.
- d) Las empresas sobre las que cualquiera de las personas anteriores pueda ejercer una influencia significativa.
- e) Las empresas que compartan algún consejero o directivo que ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.
- f) Los familiares próximos del representante del administrador de la empresa, cuando el mismo sea persona jurídica.
- g) Los planes de pensiones para los empleados de la propia empresa o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.

² La norma 15ª señala que se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la empresa. Entre ellos se incluirán:

- a) el cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;
- b) los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;
- c) los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;
- d) las personas a su cargo o a cargo del cónyuge.

Fiscalmente, el art. 16.3 TRLIS, en la relación entidad-socio exige una participación cualificada del 5% con carácter general o del 1% si se trata de sociedades cuyos valores coticen en mercados regulados, porcentajes inferiores al 20% que precisa la influencia contable significativa. De otra parte, la Ley 36/2006 ha aumentado los supuestos de vinculación:

- se amplía el concepto de «cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores» a los que de «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» (16.3 TRLIS). Por ejemplo hermanos y tíos.

- Se amplían los conceptos de sociedad y capital social a los que de «entidad» y «fondos propios (16.3 TRLIS).

- Pues a las comunidades de los bienes, a las sociedades irregulares, herencias yacentes, cuentas en participación, etc. y a los préstamos participativos.

- La mención a los administradores incluye también a los de hecho, como ya hiciera la Ley 58/2003 al abordar su responsabilidad.

Por tanto, a diferencia del criterio contable, basta una participación del 5% - no del 20% - y deja fuera a las personas con análoga relación de afectividad de que del cónyuge, pero incluye a los tíos y sobrinos. Así, una operación entre una sociedad y un socio que tenga el 15% de aquélla sería vinculada a los efectos fiscales pero no contables. Y si el porcentaje es del 20% y se realiza con la pareja de hecho, sería vinculada contablemente pero no fiscalmente.

4. Los sistemas de valoración

En cuanto al procedimiento de valoración, la Ley vigente establece cinco de ello, dando prioridad de los tres primeros sin orden de prelación, frente a la anterior normativa que fijaba solo los tres primeros y prevalecía el del precio libre comparable de mercado.

Los métodos que se pueden utilizar son:

a) Precio libre comparable de mercado: precisa de un análisis de comparabilidad que es regulado en el art. 16.4 RIS

b) Precio de adquisición o coste de producción incrementado.

c) Precio de reventa minorado.

d) Distribución del resultado conjunto de la operación.

e) Método del margen neto del conjunto de las operaciones³

El medio más directo y fiable de valoración es el del precio libre comparable, aunque en determinadas ocasiones es de difícil aplicación cuando los bienes y servicios sean tan peculiares y específicos que no exista propiamente un mercado para ellos. Por ello es útil acudir a la doctrina del TEAC que en Resolución de 19 de enero de 1999 fija los siguientes criterios basados en las recomendaciones del Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 1979:

a) Tomar como referencia el mismo mercado en términos geográficos, pues la renta per cápita, el grado de desarrollo económico, el régimen político o la situación de monopolio u oligopolio del bien o servicio afectado sobre al precio.

³ Este último fue añadido conforme a las directrices de la OCDE.

- b) La mercancía tiene que ser igual o similar.
- c) Las transacciones comparadas tienen que tener un volumen equivalente.
- d) El tramo en el que se realicen las operaciones comparadas tiene que ser el mismo: fabricante-mayorista, mayorista-minorista o minorista-consumidor final.
- e) Las operaciones comparadas deben realizarse en el mismo período de tiempo.
- f) A lo anterior hay que añadir la modalidad contractual de la operación.

El Real Decreto que modifica el RIS regula los criterios para determinar el valor de mercado en las operaciones vinculadas, la documentación justificativa de las mismas que deban aportar los contribuyentes a requerimiento de la Administración⁴ y el procedimiento de comprobación a aplicar por ésta en sus actuaciones de control.

5. Consecuencias de su aplicación: ajuste bilateral y ajuste secundario

La Administración tributaria podrá corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, aplicando a la posible diferencia entre ambos las consecuencias fiscales pertinentes.

En aquellos casos en los que la Administración tributaria corrija el valor aplicado por las partes, fijando el valor normal de mercado de la transacción, quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

Los ajustes extracontables, que, en su caso, se practiquen, tendrán carácter bilateral. El ajuste de un signo determinado dará lugar al oportuno ajuste correlativo de signo contrario. Así, el precepto dispone que la valoración administrativa no determinará la tributación por el IS ni, en su caso, por el IRPF o por el IRNR, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado.

Tras este ajuste primario, la regulación anterior no especificaba si la Administración se limitaba a valorar o también debía recalificar las rentas transferidas. La novedad de la Ley es que por vez primera se establece la calificación jurídica de dichas rentas, es lo que se llama el ajuste secundario.

Según el art. 16.8 LIS la diferencia entre el valor convenido y el de mercado tendrá el tratamiento fiscal que corresponda «a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia». En particular, si la vinculación se define «en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad», la calificación de participación en beneficios si es a favor del socio (lo que implicará la obligación de practicar retenciones para la entidad, y el derecho a la deducción por dividendos del socio), o de aportación a fondos propios si es a favor de la entidad (con lo que ésta deberá declarar el aumento de capital en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por la modalidad de operaciones societarias). En el primer caso para la sociedad será una retribu-

⁴ Respecto a estas exigencias documentales hay que tener presente, en cualquier caso, que en la Disposición adicional séptima, apartado 2, de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se señala que estas obligaciones de documentación serán exigibles a partir de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de la norma que las desarrolle. Según reza la Exposición de Motivos del RD 1793/2008 que desarrolla la Ley 36/2006 y modifica el capítulo V título I del RIS, regulando la determinación del valor normal de mercado y las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, en la configuración de las obligaciones de documentación se ha equilibrado la necesidad de garantizar la actividad de comprobación de las operaciones vinculadas por parte de la Administración tributaria y el principio de minoración del coste de cumplimiento para los obligados tributarios.

ción de fondos propios, fiscalmente no deducible, y en el segundo para el socio representará un mayor valor de adquisición.

El art. 21 bis RIS, incorporado por Real Decreto de 3 de noviembre de 2008, desarrolla este precepto – lo que puede considerarse una extralimitación reglamentaria y, por tanto, inaplicable – añadiendo que la parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad tendrá la consideración de renta para la entidad y de liberalidad para el socio. Para los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente será ganancia patrimonial. Y al apartado 3 dispone que la calificación podrá ser distinta de la prevista con anterioridad cuando se acredite una causa diferente a la prevista en la norma, lo que puede generar desigualdad e inseguridad jurídica.

6. El procedimiento de aplicación y la obligación de documentación

En el procedimiento de ajuste ya no se obliga como antes a la Administración a notificar a una sociedad – con efectos interruptivos de la prescripción – el hecho de que la inspección a la parte vinculada puede derivar en un ajuste positivo. Ello implica, como observa CAAMAÑO ANIDO, la posibilidad de un ajuste unilateral, y con él a la consiguiente duplicidad impositiva. En efecto, la vigente regulación exige que el procedimiento se lleve exclusivamente con la entidad sometida a inspección, y sólo se practique la correspondiente notificación a la parte vinculada (o sea, a la parte que debiera de experimentar un ajuste negativo) una vez que la AEAT haya dictado a la sociedad inspeccionada ya liquidación – la liquidación derivada del ajuste positivo, como es obvio –, de modo que «si en dicho momento el ejercicio fiscal homónimo de la parte vinculada no ha prescrito, parece claro que procede el correspondiente ajuste de signo contrario; pero si dicho ejercicio fiscal ha prescrito – y esto sucederá, a la vista de la experiencia sobre la duración real de las actuaciones inspectoras, en muchos casos –, ya no podemos argumentar que en tal tesitura resulte improcedente el ajuste positivo en la sociedad sometida a inspección, y no podemos defender tal argumento porque en dicho procedimiento ya ha sido dictada liquidación – y, en su caso, también sanción, porque el nuevo régimen sí prevé la imposición de sanciones en muchos supuestos de ajuste –. Al haber ya liquidación, es indefendible jurídicamente el hecho de que dicho acto administrativo deba desaparecer por el hecho de que, por razones de prescripción, no quepa practicar el correspondiente ajuste negativo en la parte vinculada. Consiguientemente, si las actuaciones inspectoras se prolongan tanto tiempo que cuando la AEAT liquide a una sociedad haya ya prescrito el ejercicio fiscal homónimo en la parte vinculada, no cabe duda de que se producirá un exceso de tributación – doble imposición – derivado del ajuste unilateral»⁵.

A ello se suma que se ha aprobado un nuevo apartado 2 del art. 16, en cuya virtud «las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente», y que se contiene en los artículos 18 al 20 del RIS en la redacción del RD 1777/2004. Hasta ahora sólo se exigía esta documentación para justificar los acuerdos previos de valoración. Con la vigente Ley, su omisión constituye infracción grave y se sancionará, cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria

⁵ CAAMAÑO ANIDO, M.A., *Novedades en el régimen de operaciones entre sociedades vinculadas*, Temas Tributarios de Actualidad, 34/2006, pág. 41.

respecto de las operaciones sujetas a los citados impuestos, con multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezca reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente. Mientras que en el caso de que sea procedente realizar tales correcciones valorativas, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación de lo antes indicado, puntualizándose que esta sanción es incompatible con la que, en su caso, procediese por la aplicación de los arts. 191, 192, 193 ó 195 de la LGT, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción, siendo, sin embargo, compatibles las sanciones previstas en el apartado 10 del art. 16 del TRLIS con la sanción establecida por el art. 203 de la LGT para la infracción consistente en la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Además, frente a la simple obligación de «mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente» dispuesta por la Ley (obligación por captación), el RIS añade en su art. 18.4 que: «El obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Economía y Hacienda» (obligación por suministro), excediéndose en lo dispuesto por la ley.

La ley preve la posibilidad de adoptar acuerdos previos de valoración mediante una propuesta sobre la valoración de las operaciones vinculadas presentada por el sujeto pasivo con carácter previo a la realización de las mismas, y aprobada por la Administración. Ello permite fijar el valor de mercado anticipadamente y de acuerdo con los interesados en aras a la seguridad jurídica.

La Ley 36/2006 ha flexibilizado su aplicación al otorgarle validez durante el período en que se solicitó la valoración y en los cuatro años siguientes. Un aspecto que debía haberse reformado pero sigue igual es la desestimación presunta, que aunque cumple con la reserva de ley contraviene la regla general del silencio positivo prevista en el art. 43.2 LRJAP⁶ y atenta a la seguridad jurídica y confianza del ciudadano en las instituciones, que es justamente el principio que pretende salvaguardarse con este sistema.

7. Críticas al régimen de operaciones vinculadas

Las deficiencias del anterior sistema justifican una modificación de los precios de transferencia.

Sin embargo, el nuevo régimen fiscal de operaciones entre partes vinculadas es criticable por varios motivos:

1º Ha sido redactado y concebido pensando en las grandes empresas, particularmente en los operadores internacionales, pero sin embargo los más afectados serán los pequeños empresarios, incluso profesionales vinculados a empresas de servicios, que deberán poner sumo cuidado –y ni así tendrán la exigible seguridad jurídica– en la determi-

⁶ Según dicho precepto, los interesados podrán entender estimadas por silencio administrativo sus solicitudes en todos los casos, salvo las excepciones de que una norma con rango de Ley –que es lo que se ha utilizado en este caso– o norma de Derecho Comunitario Europeo establezca lo contrario.

nación de la base imponible en los desplazamientos de bienes y prestaciones de servicios intragrupo⁷.

2º No cumple con la naturaleza propia del régimen de operaciones entre sociedades vinculadas, concebido en el plano internacional como un conjunto de reglas relativas al reparto de los puntos de conexión fiscal de las operaciones entre empresas asociadas, esto es, un sistema de reparto de la soberanía fiscal entre los distintos Estados implicados. El legislador, en cambio, ha regulado el nuevo régimen como si de una cláusula antifraude tendrá que respetar las exigencias y los requisitos de validez que el ordenamiento comunitario exige a toda cláusula antifraude. La normativa española no respeta los parámetros de legalidad impuestos por la jurisprudencia comunitaria. Baste el respecto señalar que el TJCE sólo admite aquellas cláusulas antiabuso que reúnan estas condiciones:

a. Que persigan combatir las operaciones «totalmente artificiales o abusivas», esto es, «montajes puramente artificiales» (v.gr. Sentencia Cadbury Schweppes, de 12 de septiembre de 2006, C-196/04) siendo contrarias al Derecho comunitario las cláusulas antiabuso en los demás casos, casos entre los que, como es obvio, siempre se encontrará la mera y común transmisión de bienes y servicios entre entidades vinculadas.

b. Que respeten el principio de proporcionalidad, y no parece que éste haya quedado a salvo en la nueva regulación española habida cuenta, además de cuanto hemos apuntado ya anteriormente:

- Los términos en que se ha redactado el nuevo régimen sancionador.

- La imposibilidad de aportar prueba en contra, o sea, el hecho de estar configurado el ajuste a los precios de mercado como una fictio iuris. El TJCE ha establecido con meridiana claridad en la Sentencia Molenheide (STJCE de 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, 340/95, 401/95 y 47/96, Rec.p. I-7281) que tanto las ficciones jurídicas como las presunciones iuris et de iure son contrarias en todo caso al Derecho comunitario, por desproporcionadas, en la medida en que no admiten la aportación de prueba en contrario.

3º El régimen sancionador es muy severo, pues a la sanción del 15% sobre las diferencias de valoración, se suman las que derivan del incumplimiento de los deberes de documentación, y otra más en el caso de operaciones internacionales, consistente en la pérdida del procedimiento amistoso en el marco del Convenio de Arbitraje (Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990) cuando el ajuste positivo fuese acompañado de sanción grave. En tal caso, la empresa española que haya sufrido un ajuste positivo, además de la sanción que se le impone, pierde el único cauce para compeler a la Administración de la sociedad participada a que practique o admita la práctica del correspondiente ajuste negativo, lo cual, además de producirle al grupo de empresas un doble efecto sancionador (la doble imposición derivada del ajuste unilateral y la propiamente tramitada como sanción tributaria), causará graves problemas de pérdida de competitividad. En este sentido, la Sentencia de 16 de diciembre de 1992, Comisión/Grecia (C-210/91), señaló que las medidas sancionadoras y las de control no deben de implicar sanciones que sean desproporcionadas, considerándose como tales aquellas que supongan un obstáculo a las libertades reconocidas por el Tratado.

⁷ CAAMAÑO ANIDO, M.A., *Novedades en el régimen de operaciones ...*, Temas Tributarios de Actualidad, 34/2006, pág. 43.

⁸ Ob.últ.cit., pág. 44.

4º Supone un aumento exagerado de las obligaciones formales incrementando el coste fiscal indirecto, ya que las empresas tendrán que confeccionar y tener a disposición de la Administración Tributaria, operación por operación, una compleja documentación con la que justificar el valor normal de mercado de sus operaciones vinculadas.