

Directores

MARÍA CRESPO GARRIDO

*Profesora Titular de Hacienda Pública
Universidad de Alcalá*

MANUEL LUCAS DURÁN

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alcalá*

LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Autores

JUAN CALVO VÉRGEZ

MARÍA CATALÁ GARCÍA

MARÍA CRESPO GARRIDO

ROSA FRAILE FERNÁNDEZ

SANDRA GARCÍA BAHÓN

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO

TOMÁS GARCÍA LUIS

MANUEL LUCAS DURÁN

ELENA MANZANO SILVA

ISAAC MERINO JARA



Primera edición, junio 2016



THOMSON REUTERS PROVIEW™ eBOOKS
Incluye versión en digital

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

La Editorial se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Por tanto, este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos o cualquier otro medio, quedando prohibidos su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso del ejemplar, sin el permiso previo, por escrito, del titular o titulares del copyright.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Lex Nova es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited.

© 2016 [Thomson Reuters (Legal) Limited / María Crespo Garrido y Manuel Lucas Durán]

© Portada: Thomson Reuters (Legal) Limited

Editorial Aranzadi, SA

Camino de Galar, 15

31190 Cizur Menor (Navarra)

ISBN: 978-84-9099-953-0

DL NA 1094-2016

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, SA

Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL

Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11

31013 – Pamplona

ÍNDICE GENERAL

	<u>Página</u>
ABREVIATURAS	21
PRÓLOGO	23
CAPÍTULO I	
NOVEDADES DE LA ACTUAL REGULACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	29
MARÍA CRESPO GARRIDO	
I. INTRODUCCIÓN	29
II. LEGISLACIÓN APLICABLE	31
III. DEFINICIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS	32
1. <i>Perímetro de vinculación</i>	32
2. <i>Definición contable de vinculación</i>	34
3. <i>Definición fiscal de vinculación</i>	36
IV. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS	38
1. <i>Ámbito contable</i>	38
2. <i>Ámbito fiscal</i>	39
V. VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS	40
1. <i>Métodos de valoración</i>	43
Valor de mercado	44
Método del precio libre comparable	46
Método de precio de reventa	48
Método del coste incrementado	48
Método de distribución del resultado (profit split)	48
Método del margen neto operacional (antes margen neto del conjunto de operaciones)	48
Valoración por la AEAT	49

	<u>Página</u>
VI. AJUSTES EN LA VALORACIÓN	49
VII. DOCUMENTACIÓN	51
VIII. INFRACCIONES Y RÉGIMEN SANCIONADOR	53
IX. CONCLUSIONES	54
X. BIBLIOGRAFÍA	55

CAPÍTULO II

OPERACIONES VINCULADAS: LOS SUPUESTOS DE VINCULACIÓN EN LA LEY 27/2014, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

TOMÁS GARCÍA LUIS

I. INTRODUCCIÓN	57
II. LOS SUPUESTOS DE VINCULACIÓN	64
1. <i>Introducción</i>	64
2. <i>La vinculación entre una entidad y personas relacionadas directamente con la misma</i>	67
A. Operaciones entre una entidad y sus socios o partícipes que tengan al menos el 25 por 100 del capital. Art. 18.2.a) LIS	67
B. Operaciones entre una entidad y sus consejeros o administradores, tanto de hecho como de derecho, salvo en lo correspondiente a la retribución que perciban por el ejercicio de sus funciones. Art. 18.2.b) LIS	71
C. Operaciones entre una entidad y los familiares hasta el tercer grado, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, de los socios o partícipes, o de los consejeros o administradores citados anteriormente. Art. 18.2.c) LIS	74
D. Operaciones entre una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25% del capital social o de los fondos propios. Art. 18.2.f) LIS	75
3. <i>La vinculación en el seno de entidades de un mismo grupo</i>	77
A. Operaciones entre entidades pertenecientes a un mismo grupo. Art. 18.2.d) LIS	77
B. Operaciones entre una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan al mismo grupo. Art. 18.2.e) LIS	81
4. <i>Otros supuestos de vinculación</i>	82

	<u>Página</u>
A. Dos entidades con socios o partícipes significativos comunes, o familiares de estos. Art. 18.2.g) LIS	82
B. Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero. Art. 18.2.h) LIS	82
III. MOMENTO EN EL QUE DEBE APRECIARSE EL REQUISITO DE LA VINCULACIÓN	84
IV. TRANSACCIONES INTERNACIONES. SUPUESTOS DE VINCULACIÓN EN EL MODELO CONVENIO DE LA OCDE	86
V. BIBLIOGRAFÍA	87
CAPÍTULO III	
MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DEL VALOR DE MERCADO	91
ROSA FRAILE FERNÁNDEZ	
I. INTRODUCCIÓN	91
II. BÚSQUEDA DE COMPARABLES	93
1. <i>Análisis de comparabilidad</i>	93
2. <i>Comparables internos y externos</i>	96
3. <i>Ajustes de comparabilidad</i>	99
III. MÉTODOS DIRECTOS DE VALORACIÓN	102
1. <i>Método del precio libre comparable</i>	103
2. <i>Método del precio de reventa</i>	107
3. <i>Método del coste incrementado</i>	112
IV. MÉTODOS INDIRECTOS DE VALORACIÓN DEL RESULTADO	115
1. <i>Método del margen neto operacional</i>	116
2. <i>Método de la distribución del resultado</i>	119
V. OTROS MÉTODOS DE VALORACIÓN, VALORACIÓN EN ADUANAS	122
1. <i>Valor de transacción de mercancías idénticas</i>	124
2. <i>Valor de transacción de mercancías similares</i>	124
3. <i>Valor basado en el precio unitario de venta</i>	126
4. <i>Suma de los costes</i>	127
5. <i>Método de última instancia</i>	127
VI. VALORACIÓN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR SOCIOS PROFESIONALES	128
VII. BIBLIOGRAFÍA	133

CAPÍTULO IV

OPERACIONES VINCULADAS: PARTICULARIDADES 135

ISAAC MERINO JARA

I.	INTRODUCCIÓN	135
II.	SERVICIOS INTRAGRUPPO	137
III.	ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES	143
IV.	ACUERDOS DE REPARTO DE COSTES	146
V.	OPERACIONES SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES	150
VI.	RESTRUCTURACIONES EMPRESARIALES	155
VII.	BIBLIOGRAFÍA	158

CAPÍTULO V

AJUSTES VALORATIVOS EN LAS OPERACIONES VINCULADAS 161

CRISTINA GARCÍA-HERRERA BLANCO

I.	LOS AJUSTES EN LAS OPERACIONES VINCULADAS: PLANTEAMIENTO ...	161
II.	LAS DISTINTAS CLASES DE AJUSTE EN LAS OPERACIONES VINCULADAS	162
	1. <i>Ajustes valorativos: el ajuste primario y el ajuste bilateral o correlativo</i>	162
	2. <i>Ajustes extracontables</i>	164
	3. <i>El ajuste secundario</i>	166
	A. Concepto y fundamento	166
	B. La posición de la OCDE	168
	C. La posición de la Unión Europea	169
	D. Los ajustes secundarios en el ordenamiento español	170
	a. El alcance del ajuste	171
	b. Tipos de operaciones secundarias	172
	c. La sancionabilidad del ajuste secundario	174
	d. Una alternativa al ajuste secundario: la restitución patrimonial	176
	E. El ajuste secundario en Derecho comparado	177
	4. <i>Los ajustes más allá de lo valorativo: las recalificaciones. Hacia la delineación de la operación vinculada</i>	180
III.	CONCLUSIONES	183

	Página
IV. BIBLIOGRAFÍA	183
CAPÍTULO VI	
LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN DE OPERACIONES ENTRE PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS	185
ELENA MANZANO SILVA	
I. CONSIDERACIONES PREVIAS	185
II. LA NATURALEZA DE LOS APA	189
III. EL PROCEDIMIENTO DE SUSCRIPCIÓN DE UN APA	192
IV. LA MODIFICACIÓN Y PRÓRROGA DE UN APA	204
V. LA SUSCRIPCIÓN DE APA CON OTRAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS	206
VI. CONCLUSIONES	207
VII. BIBLIOGRAFÍA	208
CAPÍTULO VII	
EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DEL VALOR NORMAL DE MERCADO EN LAS OPERACIONES VINCULADAS Y SUS DERIVADAS: AJUSTE PRIMARIO, BILATERAL Y SECUNDARIO	211
MANUEL LUCAS DURÁN	
I. INTRODUCCIÓN	211
II. ASPECTOS PRELIMINARES	212
1. <i>Antecedentes normativos</i>	212
2. <i>Novedades del procedimiento actual y valoración</i>	215
3. <i>Ámbito objetivo de aplicación</i>	217
4. <i>Particularidades de su entrada en vigor</i>	219
III. AJUSTE PRIMARIO	222
1. <i>Iniciación</i>	223
2. <i>Tramitación</i>	225
3. <i>Terminación</i>	226
4. <i>Oposición de los sujetos pasivos a la comprobación administrativa</i>	230
A. <i>Oposición del sujeto pasivo objeto de comprobación</i>	231
B. <i>Oposición de las otras personas vinculadas</i>	233

	Página
IV. AJUSTE BILATERAL O CORRELATIVO	235
1. <i>Iniciación</i>	236
A. Por la Administración tributaria	238
B. Por las partes vinculadas	239
2. <i>Tramitación</i>	240
3. <i>Terminación</i>	241
V. BREVE REFERENCIA AL AJUSTE SECUNDARIO	244
VI. ¿AJUSTES EN OTROS IMPUESTOS DEBIDOS POR EL SUJETO COMPROBADO O LAS PARTES VINCULADAS?	248
VII. ASPECTOS PROSPECTIVOS DE LOS AJUSTES REALIZADOS	250
VIII. PARTICULARIDADES DEL PROCEDIMIENTO CUANDO INTERVENGAN NO RESIDENTES	251
IX. CONCLUSIONES	253
X. BIBLIOGRAFÍA	255

CAPÍTULO VIII

PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA ... 261

MARÍA CATALÁ GARCÍA

I. INTRODUCCIÓN: ART. 25 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE	261
II. REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA	265
1. <i>Disposiciones comunes a todos los procedimientos</i>	267
A. <i>Ámbito de aplicación</i>	267
B. <i>Autoridad competente</i>	268
C. <i>Derechos y deberes del obligado tributario.</i>	269
2. <i>Procedimiento amistoso previsto en los convenios para evitar la doble imposición firmados por España para eliminar las imposiciones no acordes con el convenio.</i>	270
A. <i>Régimen del procedimiento amistoso cuando éste es iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la administración tributaria española.</i>	270
a. <i>Legitimación</i>	270
b. <i>Plazo</i>	272
c. <i>Solicitud</i>	274

	<u>Página</u>
d. Subsanación y mejora	275
e. Admisión de inicio	276
f. Desarrollo	280
g. Comisión consultiva	282
h. Terminación	284
i. Ejecución	288
j. Prescripción	289
k. Acuerdo amistoso y recursos internos	290
l. Intereses de demora	292
B. Régimen del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro Estado por acciones de la Administración tributaria española	293
C. Régimen del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes del otro estado por acciones de la administración tributaria de ese otro estado	294
D. Régimen del procedimiento amistoso cuando es iniciado ante las autoridades competentes españolas por acciones de la administración tributaria del otro estado	295
3. <i>Suspensión del ingreso de la deuda</i>	295
A. Requisitos	295
B. Solicitud de suspensión	296
C. Efectos de la concesión o de la denegación de la suspensión	296
III. BIBLIOGRAFÍA	297

CAPÍTULO IX

OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN EN EL ÁMBITO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

JUAN CALVO VÉRGEZ

I. INTRODUCCIÓN	299
II. LA DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS APLICABLE A LOS GRUPOS DE SOCIEDADES AL AMPARO DE LA ANTIGUA REGULACIÓN DEL IS	304
III. ESPECIAL REFERENCIA A LAS OBLIGACIONES SIMPLIFICADAS DE DOCUMENTACIÓN EXIGIBLES A LAS ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN EN LA ANTIGUA REGULACIÓN DEL IMPUESTO	327

	<u>Página</u>
IV. ALCANCE DE LA REFORMA INTRODUCIDA POR EL REAL DECRETO 6/2010, DE 9 DE ABRIL	335
V. NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA NUEVA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, EN MATERIA DE OPERACIONES VINCULADAS Y POR EL REAL DECRETO 634/2015, DE 10 DE JULIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	346
VI. BIBLIOGRAFÍA	353
 CAPÍTULO X	
RÉGIMEN SANCIONADOR DE LAS OPERACIONES VINCULADAS TRAS LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	355
SANDRA GARCÍA BAHÓN	
I. INTRODUCCIÓN	356
II. DUDAS ACERCA DE LA LEGALIDAD Y LA CONSTITUCIONALIDAD DEL RÉGIMEN SANCIONADOR RECOGIDO EN EL ARTÍCULO 16.10 TRLIS	357
1. <i>Planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad respecto a los apartados 2 y 10 del art. 16 TRLIS</i>	357
A. Análisis del principio de legalidad en su vertiente formal en la sentencia núm. 145/2013 (RTC 2013, 145) en relación a los tipos infractores del art. 16.10 TRLIS	358
B. Análisis del principio de legalidad en su vertiente material en la sentencia núm. 145/2013 (RTC 2013, 145) en relación a los tipos infractores del art. 16.10 TRLIS	359
C. Análisis del principio de legalidad sancionadora y proporcionalidad a la luz del régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS ..	361
D. Análisis de la legalidad del régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS en la sentencia del tribunal supremo de 27 de mayo de 2014 (RJ 2014, 3884) rec. 8/2009	362
III. ESTRUCTURA ACTUAL DE LA REGULACIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN Y SU RÉGIMEN SANCIONADOR	363
IV. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO EN RELACIÓN A LAS CONDUCTAS INFRAC-TORAS CONTEMPLADAS EN EL ART. 18.13 LIS	365
V. TIPOS INFRACTORES	366
1. <i>Incumplimiento documental</i>	366
A. Incumplimientos documentales	366

	<u>Página</u>
B. Notas comunes a ambas conductas	367
2. <i>Declaración de un valor normal de mercado distinto al derivado de la documentación con ajuste valorativo</i>	369
3. <i>Infracción en supuestos de exclusión de la obligación de documentación</i>	370
4. <i>Concurrencia de culpabilidad para imputar la comisión del tipo infractor</i>	370
VI. SANCIONES PREVISTAS EN EL ART. 18.13 LIS. COMPATIBILIDAD E INCOMPATIBILIDAD CON OTRAS SANCIONES TRIBUTARIAS	372
1. <i>Sanciones</i>	372
A. Incumplimiento documental sin ajuste valorativo	372
B. Incumplimiento documental con ajuste valorativo o declaración de un valor diferente al valor normal de mercado resultante de la documentación con ajuste valorativo	373
2. <i>Reducciones aplicables a las sanciones impuestas</i>	374
3. <i>Incompatibilidad con las sanciones previstas en el artículo 191, 192, 193 ó 195 LGT</i>	374
4. <i>Compatibilidad con la sanción que proceda en aplicación del artículo 203 LGT.</i>	375
5. <i>Retroactividad de la norma sancionadora más favorable a propósito del art. 18.13 LIS</i>	376
VI. BIBLIOGRAFÍA	378
 ANEXOS	
1. ANEXO DE LEGISLACIÓN	379
1.1. LEY 27/2014, DE 27 NOVIEMBRE. LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	379
1.2. REAL DECRETO 634/2015, DE 10 JULIO. APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	389
1.3. CONVENIO 90/436/CEE RELATIVO A LA SUPRESIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN CASO DE CORRECCIÓN DE LOS BENEFICIOS DE EMPRESAS ASOCIADAS – ACTA FINAL – DECLARACIONES CONJUNTAS – DECLARACIONES UNILATERALES	417
1.4. REAL DECRETO 1794/2008, DE 3 NOVIEMBRE. APRUEBA EL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA	435

1.5.	COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO, DE 23 DE ABRIL DE 2004, RELATIVA A LAS ACTIVIDADES DEL FORO CONJUNTO DE LA UE SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES DESDE OCTUBRE DE 2002 A DICIEMBRE DE 2003 Y A UNA PROPUESTA DE CÓDIGO DE CONDUCTA PARA LA APLICACIÓN EFECTIVA DEL CONVENIO DE ARBITRAJE (90/436/CEE, DE 23 DE JULIO DE 1990) COM/2004/0297 FINAL	441
1.6.	COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO, DE 7 DE NOVIEMBRE DE 2005, RELATIVA A LOS TRABAJOS REALIZADOS POR EL FORO CONJUNTO DE LA UE SOBRE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL ÁMBITO DE LA DOCUMENTACIÓN EXIGIDA DE LAS EMPRESAS ASOCIADAS EN LA UE	483
1.7.	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 (DPT UE) (2006/C 176/01)	505
1.8.	COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL CONSEJO, AL PARLAMENTO EUROPEO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO, DE 26 DE JUNIO DE 2006, RELATIVA A LAS ACTIVIDADES DEL FORO CONJUNTO DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL ÁMBITO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE PREVENCIÓN Y RESOLUCIÓN DE LITIGIOS, Y A LAS DIRECTRICES PARA LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE ESOS PRECIOS EN LA UE (SEC [2007] 246) / COM/2007/0071 FINAL	525
1.9.	COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO, DE 4 DE JUNIO DE 2014, RELATIVA A LAS ACTIVIDADES DEL FORO CONJUNTO DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA ENTRE JULIO DE 2012 Y ENERO DE 2014, DE 4 DE JUNIO DE 2014, COM (2014) 315 FINAL ...	547
1.10	DECISIÓN DE LA COMISIÓN DE 26 DE ENERO DE 2015 POR LA QUE SE CREA EL GRUPO DE EXPERTOS DENOMINADO FORO CONJUNTO DE LA UE SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (2015/C 28/05)	579
1.11	DIRECTIVA 2016/881/UE, DEL CONSEJO, DEL CONSEJO, DE 25 DE MAYO 2016. MODIFICA LA DIRECTIVA 2011/16/UE (LCEUR 2011, 346), EN LO QUE RESPECTA AL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO OBLIGATORIO DE INFORMACIÓN EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD	583

	<u>Página</u>
2. DOCTRINA ADMINISTRATIVA	595
CONSULTAS A LA D.G.T.	595
3. ANEXO DE JURISPRUDENCIA	669