



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LIV Semana de Estudios de Derecho Financiero

“La Administración tributaria y las empresas ante los nuevos retos en materia de precios de transferencia”

**D. Ramón Palacín Sotillos**

Inspector de Hacienda del Estado (Exc.)

Socio Ernst & Young. Abogados.

---

**“LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LAS EMPRESAS  
ANTE LOS NUEVOS RETOS EN MATERIA DE  
PRECIOS DE TRANSFERENCIA”**

En primer lugar quiero agradecer a la Fundación su amable invitación para participar en ésta Sesión. Dicho lo cual, para ganar el mayor tiempo posible daré comienzo a mi exposición acerca de la materia que corresponde a la Segunda Ponencia: «La Administración tributaria y las empresas ante los nuevos retos en materia de precios de transferencia»

Me propongo hacer un repaso más rápido y breve, sobre cómo creo que perciben o han percibido las empresas, el cambio normativo en materia de operaciones vinculadas. Haré un repaso de artículos del reglamento y de algunos principios de la OCDE, junto con algunas referencias al derecho comparado para tratar de tener una idea de cómo es percibido este régimen por grupos que ya tienen que estar cumpliendo con normas de precios de transferencia en otros países y que inevitablemente comparan nuestro régimen con otros.

La reforma de la Ley 36/2006 introdujo dos cambios fundamentales, o mejor dicho, introdujo cambios en dos de los pilares fundamentales del régimen de operaciones vinculadas. En primer lugar, respecto de la obligación sustantiva, que es la de valorar el mercado, y segundo, crea una obligación accesoria a la obligación principal, como decía la antigua Ley General Tributaria, que es la obligación puramente documental.

¿Cuáles son los cambios fundamentales que hay en la obligación principal, en la de satisfacer el pago del impuesto? La inversión, como se dice muchas veces de la carga de la prueba, es decir, la necesidad de que el contribuyente soporte inicialmente la carga de la prueba de sus operaciones vinculadas mediante la incorporación a nuestro derecho del análisis de comparabilidad, elemento indispensable en la mecánica de precios de transferencia.

Respecto de la obligación accesoria, la obligación documental, se configura por la Ley y el Reglamento con notable autonomía respecto de la obligación principal, independiente de la valorización adecuada de las operaciones. Acompaña a la valoración de éstas, pero es en todo caso una nueva obligación tributaria del contribuyente, con un claro componente instrumental, que incluso tiene un régimen sancionador propio.

Si nos adentramos en el título de la ponencia, ¿cuál es el reto? : cumplimiento con la nueva obligación, en términos puramente documentales, es lo que preocupa, lo que obsiona a la mayor parte de los grupos empresariales españoles que han tomado nota de este asunto. Yo creo que además, buena prueba de ello es que el foro de grandes empresas que está auspiciando la Agencia Tributaria, con muy buen criterio, recabó de los contribuyentes la manifestación de sus preferencias, y automáticamente se propuso el tema de operaciones vinculadas, por algo será.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LIV Semana de Estudios de Derecho Financiero

“La Administración tributaria y las empresas ante los nuevos retos en materia de precios de transferencia”

**D. Ramón Palacín Sotillos**

Inspector de Hacienda del Estado (Exc.)

Socio Ernst & Young. Abogados.

---

Entonces, genera preocupación pero también sabemos que España ha llegado después de muchos otros países al fenómeno de los precios de transferencia. Así, el impuesto sobre sociedades en España se asienta en esta materia sobre principios armónicos con los que en otros países europeos se están aplicando en la práctica, con lo cual ahí la sorpresa debe ser reducida.

¿Dónde me gustaría que nos concentráramos a la hora de valorar cómo modular o cómo aplicar el régimen de operaciones vinculadas a los contribuyentes del impuesto sobre sociedades? El ponente anterior, Gerardo Pérez Rodilla, se ha referido con buen tino al artículo 18.2 del reglamento del impuesto, que hablaba de que las obligaciones documentales tendrán que modularse o tendrán que exigirse atendiendo a la complejidad o al volumen de operaciones. Creo que quizás para entender cuál es la racionalidad última, el último motivo por el que tenemos que establecer una obligación documental, debemos atender al control tributario, al decir de la exposición de motivos de la Ley 36/2006 con el respaldo de la OCDE. La obligación documental tiene que permitir el control tributario a la Administración, es a eso a lo que se dirige.

No olvidemos que, sobre todo en el ámbito internacional, la obligación de documentación, o la norma de operaciones vinculadas, aunque no guste decirlo, la norma de operaciones vinculadas tiene un componente anti-elusión claro, y así es mi opinión. ¿Por qué? Pues porque los convenios de doble imposición se sustentan en que las rentas de tipo empresarial (que es para las que están pensados los métodos de precio de transferencia, para valorar las funciones empresariales), tributen siempre en función del principio de tributación en residencia. Todos conocemos el artículo 7 de los convenios.

¿Qué sucede en la práctica? La atribución de la potestad de gravamen al estado de residencia requiere el establecimiento de mecanismos de garantía a favor del estado de la fuente. Es decir, que aquel lugar donde se obtienen beneficios empresariales a distancia, de manera remota, pues sospechar que se puede estar escamoteando parte de la tributación que debería obtener, o que realmente no son beneficios que se obtengan a distancia realmente, no son beneficios que merezca el estado de residencia. Ahí es donde coincido nuevamente también con Gerardo Pérez Rodilla, en que es un mundo hostil para los contribuyentes, porque es un problema entre dos administraciones tributarias que se pelean, la recaudación tributaria del contribuyente concreto.

Y en ese sentido que indudablemente el régimen de operaciones vinculadas y volviendo a la esfera doméstica y al plano documental, es un régimen que tiene un componente anti elusión claro, y la documentación debe permitir comprobar a la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA el efectivo cálculo valor de mercado para evitar tener la sospecha, la duda, de que se haya eludido el pago impositivo.

En cuanto al coste de cumplimiento y a la noción de vinculación, en términos de principio de proporcionalidad, que es como a mí me gusta resumir ese artículo 18.2 del reglamento, se ha cometido un error a la hora de redactar el reglamento a través de la equiparación de vinculación, y por tanto la obligación de valorar a mercado, con la necesidad de documentación.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LIV Semana de Estudios de Derecho Financiero

“La Administración tributaria y las empresas ante los nuevos retos en materia de precios de transferencia”

**D. Ramón Palacín Sotillos**

Inspector de Hacienda del Estado (Exc.)  
Socio Ernst & Young. Abogados.

---

La pregunta que nos podríamos hacer es, si todas las operaciones que realizan partes de un grupo y que todas van a estar sometidas a la facultad comprobadora de la Administración, tienen que ser en todo caso documentadas. Quizás, evidentemente, las tres excepciones que el reglamento contiene para las empresas grandes, o para los grandes grupos multinacionales, dejando de lado el régimen de las PYMES, que me parece acertado, son las UTES, las agrupaciones de interés económico los grupos en consolidación fiscal y las ofertas públicas de compra y venta de acciones. Bien, son excepciones lógicas y necesarias. Pero es necesario cuestionarse cual es la relación entre complejidad, importancia relativa y documentación. Una operación, ¿cuanto más compleja, más necesidad hay de documentarla? ¿Cuánto más volumen tiene la operación, más necesidad hay de documentarla? Porque en mi opinión es que, quizás deberían documentarse fundamentalmente aquellas operaciones que tengan un componente internacional más claro, que respondan a un volumen más importante, y que se realicen en situaciones de control económico, y no quizás, aquellas operaciones pequeñas, en supuestos de vinculación reducida, del 10, del 15, del 25, del 30%, me atrevo a decir, que quizás se desarrollan en ausencia de control económico, pues sin perjuicio de su sometimiento a la norma de valoración principal y sujetas por supuesto al control de la Administración, bien pudiera argumentarse su dispensa documental. ¿Puede la Administración recabar, en el curso de la inspección, cualquier dato, informe, antecedente, que sobre esas operaciones sea necesario? Obviamente así es, aunque existiese una dispensa de la obligación de documentación a priori, ex-ante. Con mayor rotundidad teniendo en cuenta el contenido del régimen sancionador. Para muchos grupos ciertamente puede ser muy complejo cumplir con la obligación documental hasta participaciones del 5%, del 1%, que muchas veces ni siquiera tienen bajo su conocimiento.

En ese sentido, quizás, una modulación adicional del régimen documental, que no de la obligación de valoración, es necesario. No olvidemos que tenemos un régimen de vinculación que se ha alterado no demasiado con ocasión de la reforma, que estaba previsto para cuando la norma de operaciones vinculadas era fundamentalmente o casi exclusivamente una potestad correctora de valor por parte de la Administración, y ahora en cambio, aplicamos todo ese elenco de situaciones de vinculación a situaciones donde la carga de la prueba reside inicial, o de manera original en el contribuyente, y que además tienen que preparar para todas ellas en principio, y sin excepción, documentación, siempre y cuando escapen al grupo fiscal.

Quizás esta reflexión deberíamos completarla con dos puntos adicionales. En primer lugar, si ese tipo de obligaciones documentales son necesarias para el control tributario, es decir, responder si el principio de suficiencia para el control tributario hay que extenderlo hasta ese tipo de operaciones, o quizás sólo donde hay control económico. Y en segundo lugar con un análisis muy somero a cómo lo ha realizado el derecho comparado.

Es usual descansar la mirada los siguientes países al objeto de extrapolar alguna conclusión al respecto. Éstos suelen ser Estados Unidos, Reino Unido, Alemania y Países Bajos. Francia va a adoptar un régimen documental en los próximos meses, Italia no tiene un régimen documental específico, como lo podemos tener nosotros ahora, tiene carga de la



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LIV Semana de Estudios de Derecho Financiero

“La Administración tributaria y las empresas ante los nuevos retos en materia de precios de transferencia”

**D. Ramón Palacín Sotillos**

Inspector de Hacienda del Estado (Exc.)  
Socio Ernst & Young. Abogados.

---

prueba en el contribuyente, pero no es régimen documental. La legislación, por ejemplo, canadiense, sigue en gran medida a la legislación americana. La legislación latinoamericana probablemente no sea comparable porque responde a situaciones económicas distintas. De modo que los cuatro casos citados permiten advertir a primera vista el estado del arte en esta materia.

En los cuatro podemos concluir que efectivamente hay una obligación de prueba por parte del contribuyente, es éste el que debe preparar la documentación, pero suceden dos cosas fundamentales. Normalmente vinculación se asemeja a control. Vinculación se entiende como algo, no sinónimo, pero sí muy próximo, muy cercano a control económico, y por tanto a capacidad de influir en los precios.

Y en segundo lugar no existe muchas veces un decálogo de mandamientos, como los que tenemos en el 19 y 20 del reglamento, de preparación de documentación. Existe alguna pauta, alguna directriz, alguna guía, existe un consenso, existen resoluciones de tribunales, que quizás esa parte del recorrido a nosotros todavía nos falta y llegará con los años, pero no existe un régimen que indique de qué manera es correcta, y por exclusión, que de todas las demás maneras puede no ser correcto preparar documentación.

Este entendimiento, con régimen de sanciones asociado a la falta de preparación de un conjunto en particular de documentación, no existe en Estados Unidos, Reino Unido, Alemania o en Países Bajos, que son cuatro países con larga experiencia en materia de operaciones vinculadas. Tienen régimen sancionador, imponen normalmente sanciones por defectos de valoración, por precios de transferencia, cuando hay dejar de ingresar (no olvidemos que tenemos que servir fundamentalmente al control tributario), contemplan el ajuste secundario, es decir, son países agresivos en materia de precios de transferencia, ni mucho menos pacíficos. Además, en el caso de Estados Unidos, extraordinariamente reglamentista, porque la legislación americana es muy extensa, es tan extensa como todo nuestro reglamento del impuesto. Con lo cual, se expresa con mucha precisión cómo tienen que hacerse las operaciones vinculadas, pero desde el punto de vista documental, las empresas no tienen la sensación de que por la aprobación de la ley y del reglamento, por la entrada en vigor del reglamento, desde el día siguiente están en mora, están en falta de cumplimiento con un régimen que quizás les cueste mucho cumplir.

Querría referirme, finalmente, a dos o tres cosas que enlazan el reglamento con las directrices. Y haciendo una reflexión final, para abrir el turno de preguntas y el coloquio. En primer lugar, el reglamento establece la posibilidad de que las operaciones se puedan documentar de manera conjunta, de manera simultánea, establece la facultad de poder agregar operaciones. Yo creo que es una mención que hay que dar por bienvenida. Es muy conveniente, es muy recomendable, y además sigue en ese sentido de una manera más escueta, los principios que establece la OCDE al respecto, tanto sus directrices o como los papeles de trabajo que la OCDE al respecto va haciendo.

Y si ya bajamos, precisamente al escalón de la OCDE, o subimos, según lo miremos, ¿qué nos dice la OCDE en ese capítulo 5 en materia de documentación? Pues nos dice varias cosas, y hay un principio que no se destaca muchas veces, pero que la OCDE lo viene



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LIV Semana de Estudios de Derecho Financiero

“La Administración tributaria y las empresas ante los nuevos retos en materia de precios de transferencia”

**D. Ramón Palacín Sotillos**

Inspector de Hacienda del Estado (Exc.)  
Socio Ernst & Young. Abogados.

---

repetiendo y que creo que conviene tener presente. ¿Hasta dónde deben ser documentados por el contribuyente los precios de transferencia? Hasta el punto en el que el contribuyente muestre estar realizando una gestión prudente de los precios de transferencia en sus estados financieros y sus declaraciones fiscales.

Es decir, tienen la obligación, como dice nuestro código de comercio, como buen padre de familia, como buen empresario, de gestionar de manera prudente sus precios de transferencia, y por tanto es intrínseco a la obligación del empresario del grupo multinacional, gestionar, conocer, documentar, analizar sus precios de transferencia de acuerdo con la búsqueda de comparables y ese principio de libre competencia.

En segundo lugar, la carga de la prueba, dicen las directrices, no deben ser utilizadas, traduzco, “como una especie de arma arrojadiza”. Es decir, el hecho de que la carga de la prueba la tenga inicialmente el contribuyente, debe de ser algo que, de manera proporcionada, la Administración debe analizar. Que eso sea así no quiere decirse que la documentación tenga que llegar hasta el infinito, ni que tengan que probarse precios buscando datos que para la gestión puramente de los negocios, que era el principio inicial, al que me refería, el contribuyente no necesita.

Porque todo esto concluye en una tercera afirmación, que es con la que quiero cerrar la referencia a la OCDE, que es la siguiente, la OCDE establece un principio de esfuerzo mínimo necesario. Son las dos palabras, o los dos apelativos, mínimo necesario, que son muy importantes y que cada uno juega en un sentido distinto. Mínimo, porque cuanto menos mejor. Necesario porque no puede ser tan pequeño que haga inútil la obligación documental, que no permita que la obligación documental sirva a los efectos de su finalidad última, de su fin, que es facilitar el control tributario.

Por tanto, el principio de esfuerzo mínimo necesario, nos tiene que llevar a modular cómo funciona el régimen de operaciones vinculadas en el caso de los grupos españoles, porque quizás estemos tratando de documentar operaciones para las cuales no existe esa sospecha velada que tiene el régimen de operaciones vinculadas detrás. No olvidemos que el régimen de operaciones vinculadas con esa vocación, al menos en parte, como norma anti elusión, o de garantizar la recaudación tributaria de los estados de acuerdo con un principio de plena competencia o de libre competencia, se sustenta en una presunción en base a la cual, digámoslo así, en términos coloquiales, las operaciones entre partes vinculadas, tienen altas probabilidades de realizarse a precios distintos a los de mercado. No se presume directamente que se hayan realizado precios no de mercado, pero es cierto que esa presunción, o esa sospecha, tiñe de alguna manera lo que está detrás del régimen de operaciones vinculadas.

Tiene que ser un análisis fundamentalmente de carácter conceptual, no ya tanto cuantitativo. El análisis cuantitativo es importante, y es la conclusión, y es lo más luminoso, lo que atrae más la atención del que se acerca a la documentación de precios de transferencia, pero creo que hay que evocar, o hay que recordar la importancia fundamental que tiene el análisis funcional en la preparación de documentación de precios de transferencia y sobre todo en la revisión, tanto por contribuyentes, como por administración, como por terceros que



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LIV Semana de Estudios de Derecho Financiero

“La Administración tributaria y las empresas ante los nuevos retos en materia de precios de transferencia”

**D. Ramón Palacín Sotillos**

Inspector de Hacienda del Estado (Exc.)  
Socio Ernst & Young. Abogados.

---

se puedan preocupar de saber cómo funcionan las operaciones intragrupo a los efectos de su condición de acreedores de un grupo multinacional o inversores.

Todo lo demás, muy relevante, tiene que ser consecuencia del análisis del terreno conceptual. No debemos percibir precios de transferencia como una cuestión de décimas, de porcentajes o de hojas de Excel, básicamente, porque yo creo que tenemos que ir un poquito más allá y entender la verdadera sustancia del régimen de operaciones vinculadas de esta manera.

Por mi parte pocas reflexiones más quisiera hacer. Opino que también tenemos que abordar este tema desde el punto de vista de cómo se están moviendo las relaciones financieras internacionales, en el ámbito europeo y mundial. Hay alguna referencia, por ejemplo, que es común en la doctrina del Tribunal de Justicia y la Comunidad Europea, a la exigencia a los contribuyentes, o la imposición de tratamientos tributarios en particular, la existencia de obligaciones documentales para acceder a determinados beneficios o requisitos, que es los estados siguen gozando de una potestad o prerrogativa, que además tratan de desarrollar con buen criterio, cada vez más, que es el intercambio de información. No todo está en sede del contribuyente. El intercambio de documentación es una faceta, no diría un arma, es simplemente una cautela tan importante como los precios de transferencia que las administraciones tributarias pueden, y deben, seguir utilizando, como ha recordado muchas veces el Tribunal de Justicia.

Con lo cual, con este cóctel encima de la mesa, debemos reflexionar hacia el futuro de los precios de transferencia. España se está acercando a este escenario por vez primera de manera consistente y contundente en su historia fiscal y se atisban unos años, unos ejercicios en que tanto contribuyentes como Administración van a sentar sus posiciones al respecto, generándose abundante mucha doctrina al respecto.