

# Nuevo régimen fiscal de las operaciones vinculadas

Valoración, documentación  
y supuestos prácticos

■ CISS



Dirección y coordinación

Néstor Carmona Fernández

# **NUEVO RÉGIMEN FISCAL DE LAS OPERACIONES VINCULADAS**



# **NUEVO RÉGIMEN FISCAL DE LAS OPERACIONES VINCULADAS**

**Valoración, documentación y supuestos prácticos**

Néstor Carmona Fernández  
*(Coordinador)*

NUEVO RÉGIMEN FISCAL DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

© Wolters Kluwer España, S.A.

Edita: Wolters Kluwer

### SERVICIO DE ATENCIÓN AL CLIENTE

902 250 500 tel

902 250 502 fax

[clientes@wke.es](mailto:clientes@wke.es)

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

[www.ciss.es](http://www.ciss.es)

Primera edición: Febrero 2016

Depósito legal: M-xxxxxxx-2016

I.S.B.N.: 978-84-9954-675-9 (papel)

I.S.B.N.: 978-84-9954-676-6 (digital)

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España, S.A.

*Printed in Spain*

© **WOLTERS KLUWER ESPAÑA, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

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, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

**Nota de la Editorial:** El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj): excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

# Índice Sistemático

<b>PRESENTACIÓN</b> .....	29
Néstor CARMONA FERNÁNDEZ	
<b>PARTE 1. PRINCIPIOS GENERALES, FUENTES Y ÁMBITO: VINCULACIÓN FISCAL</b>	
Néstor CARMONA FERNÁNDEZ	
<b>CAPÍTULO 1. PRINCIPIOS GENERALES, FUENTES DE DERECHO Y DOCTRINALES: INCIDENCIA DEL PROYECTO BEPS Y DE OTRAS REGULACIONES.</b> .....	33
1. PRINCIPIOS GENERALES EN OPERACIONES VINCULADAS. EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA .....	35
1.1. Introducción: Incidencia del proyecto BEPS .....	35
1.2. El principio de libre competencia: Su formulación bilate- ral e implantación en la normativa doméstica. ....	37
1.2.1. El principio de libre competencia en la norma- tiva bilateral. ....	37
1.2.2. El principio de libre competencia en la norma- tiva doméstica .....	39
1.2.2.1. Antecedentes .....	39
1.2.2.2. Legislación vigente desde 2015: La Ley 27/2014 y el Real Decreto 634/2015 .....	40
2. FUENTES DE DERECHO Y DOCTRINALES ( <i>SOFT LAW</i> ) .....	42
2.1. Normativa doméstica en imposición directa .....	43
2.1.1. Antecedentes .....	43
2.1.2. Legislación aplicable desde 2015 .....	46
2.1.3. Las operaciones vinculadas en el IRPF .....	50
2.1.4. Las operaciones vinculadas en el IRNR .....	51
2.2. Otras normas fiscales: IVA; valor en aduana .....	53
2.2.1. Las operaciones vinculadas en el IVA .....	53
2.2.2. Las operaciones vinculadas en la Imposición aduanera: el valor en aduana .....	54
2.3. Incidencia de otras regulaciones .....	56
2.3.1. Las normas contables .....	56
2.3.2. Las normas mercantiles .....	56
2.4. Normativa y doctrina bilateral .....	56
2.4.1. Las normas bilaterales .....	56
2.4.2. La interacción de la norma doméstica y la nor- ma bilateral .....	59
2.4.3. Las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias .....	61

2.5.	Derecho multilateral y doctrina comunitaria: El convenio de arbitraje. Los códigos de conducta y directrices del foro de conjunto de precios de la Unión Europea . . . . .	64
2.5.1.	El convenio multilateral de arbitraje. . . . .	64
2.5.2.	Los Códigos de Conducta y Directrices del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE. . . . .	65
<b>CAPÍTULO 2. ÁMBITO SUBJETIVO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS: NOCIÓN FISCAL DE VINCULACIÓN . . . . .</b>		<b>69</b>
1.	INTRODUCCIÓN. . . . .	71
2.	NORMATIVA DOMÉSTICA . . . . .	71
2.1.	Antecedentes . . . . .	71
2.2.	De la Ley 36/2006 a la Ley 27/2014: normativa vigente. . . . .	73
3.	LA VINCULACIÓN FISCAL EN LA NORMATIVA MERCANTIL Y CONTABLE. . . . .	75
4.	LA NOCIÓN DE GRUPO A EFECTOS DE VINCULACIÓN FISCAL. . . . .	76
5.	ADMINISTRADORES Y VINCULACIÓN FISCAL. . . . .	79
6.	LA SUPRESIÓN DEL SUPUESTO RELATIVO AL EJERCICIO DEL "PODER DE DECISIÓN". . . . .	80
7.	EL MOMENTO DE LA APRECIACIÓN DE LA VINCULACIÓN FISCAL . . . . .	82
8.	OTRAS NORMAS ESPECIALES RELATIVAS AL VALOR DE MERCADO . . . . .	83
9.	INTERACCIÓN DE LAS NORMAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y LAS PROPIAS DEL IRPF, IRNR, IVA Y ADUANAS. . . . .	84
10.	NORMATIVA BILATERAL. . . . .	87
10.1.	El contenido de la norma . . . . .	87
10.2.	La interacción de la norma doméstica y la norma bilateral . . . . .	89
11.	DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA. . . . .	90
<b>PARTE 2. EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA: VALORACIÓN; RÉGIMEN GENERAL</b>		
Montserrat TRAPÉ VILADOMAT		
Luis JONES RODRÍGUEZ		
Gerardo PÉREZ RODILLA		
Soraya AUSÍN SÁIZ		
Florentina ROS AMORÓS		
<b>CAPÍTULO 3. AJUSTES VALORATIVOS Y NORMAS DE CONTABILIDAD . . . . .</b>		<b>97</b>
1.	INTRODUCCIÓN. . . . .	99
2.	NORMATIVA INTERNA . . . . .	101
2.1.	Análisis de las normas de valoración contable y fiscal . . . . .	101
2.1.	Conclusiones preliminares del engarce entre la contabilidad y la fiscalidad . . . . .	105
3.	DERECHO COMPARADO . . . . .	108
3.1.	Disposiciones emanadas de organismos internacionales. . . . .	108

3.2.	Referencias a normativas internas de derecho comparado	111
4.	ANÁLISIS DE LA DOCTRINA EN ESPAÑA	114
4.1.	Argumentos en contra de los ajustes extracontables	114
4.1.1.	Aportaciones doctrinales	114
4.1.2.	Doctrina de las DGT	117
4.2.	Argumentos a favor de ajustes extracontables	119
4.2.1.	Nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria sobre "operaciones vinculadas" de 24 de abril de 2008.	119
4.2.2.	Aportaciones doctrinales	119
5.	CONCLUSIONES	121

**CAPÍTULO 4. GUIA PARA LA VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS SEGÚN EL PRINCIPIO DE LIBRE COMPETENCIA. EL ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD. OTRAS CONSIDERACIONES A TENER EN CUENTA** . . . . . 123

1.	INTRODUCCIÓN Y NORMATIVA APLICABLE	125
2.	EL ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD	127
2.1.	Identificación las relaciones comerciales o financieras vinculadas.	127
2.2.	Factores determinantes de la comparabilidad	128
2.2.1.	Cláusulas Contractuales	129
2.2.2.	Análisis Funcional	130
2.2.3.	Características de los bienes transmitidos o de los servicios prestados	135
2.2.4.	Circunstancias Económicas	136
2.2.5.	Estrategias Mercantiles	137
2.3.	No reconocimiento y re-caracterización de operaciones.	138
3.	REALIZANDO EL ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD	141
3.1.	Fases del análisis de comparabilidad	141
3.1.1.	Análisis general de las circunstancias del contribuyente	143
3.1.2.	Examen de la operación vinculada.	143
3.1.3.	Revisión de la existencia de comparables internos	146
3.1.4.	Comparables externos y fuentes de información.	147
3.1.4.1.	Las Bases de Datos Comerciales.	147
3.1.4.2.	Otra Información Pública	149
3.1.4.3.	Información Confidencial.	150
3.1.5.	Selección y rechazo de potenciales comparables	151
3.1.6.	Ajustes de comparabilidad.	152
3.1.7.	Determinación del valor o rango de valores de mercado	153
3.2.	Cuestiones temporales de comparabilidad	156
3.3.	Cargas y costes de cumplimiento	158
4.	OTRAS CONSIDERACIONES A TENER EN CUENTA	158



4.1.	Consideraciones específicas . . . . .	159
4.1.1.	Pérdidas . . . . .	159
4.1.2.	Efectos de las decisiones de los poderes públicos . . . . .	159
4.1.3.	Utilización del valor en Aduana . . . . .	159
4.2.	Otros factores que pueden motivar ajustes de comparabilidad . . . . .	160
4.2.1.	Economías de localización y características del mercado local . . . . .	160
4.2.2.	Plantilla bien organizada . . . . .	161
4.2.3.	Sinergias del grupo multinacional . . . . .	161
<b>CAPÍTULO 5. MÉTODOS PARA DETERMINAR EL VALOR DE MERCADO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS . . . . .</b>		<b>163</b>
1.	INTRODUCCIÓN Y NORMATIVA APLICABLE . . . . .	165
2.	MÉTODOS TRADICIONALES DE LAS OPERACIONES . . . . .	167
2.1.	Método del precio libre comparable . . . . .	167
2.1.1.	Concepto . . . . .	167
2.1.2.	Ejemplos de aplicación y ajustes frecuentes . . . . .	167
2.1.3.	Ventajas, inconvenientes y particularidades de aplicación . . . . .	170
2.2.	Método del coste incrementado . . . . .	171
2.2.1.	Concepto . . . . .	171
2.2.2.	Ejemplos de aplicación y ajustes frecuentes . . . . .	172
2.2.3.	Ventajas, inconvenientes y particularidades de aplicación . . . . .	174
2.3.	Método del precio de reventa . . . . .	175
2.3.1.	Concepto . . . . .	175
2.3.2.	Ejemplos de aplicación y ajustes frecuentes . . . . .	175
2.3.3.	Ventajas, inconvenientes y particularidades de aplicación . . . . .	178
3.	MÉTODOS DEL BENEFICIO . . . . .	178
3.1.	Método de la distribución del resultado . . . . .	179
3.1.1.	Concepto . . . . .	179
3.1.2.	Ejemplos de aplicación . . . . .	179
3.1.3.	Ventajas, inconvenientes y particularidades de aplicación . . . . .	182
3.1.4.	Pautas incorporadas a la versión 2010 de las Directrices . . . . .	183
3.1.5.	Trabajos en el marco del Proyecto BEPS . . . . .	185
3.2.	Método del margen neto operacional . . . . .	186
3.2.1.	Concepto . . . . .	186
3.2.2.	Ejemplos de aplicación . . . . .	186
3.2.3.	Ventajas, inconvenientes y particularidades de aplicación . . . . .	189
3.2.4.	Pautas incorporadas en la versión 2010 de las Directrices . . . . .	192

4.	OTROS METODOS Y TÉCNICAS DE VALORACIÓN .....	194
5.	LA ELECCIÓN DEL MÉTODO DE VALORACIÓN.....	196

## **CÁPITULO 6. EL MÉTODO DEL MARGEN NETO OPERACIONAL . . . . .**

1.	DEFINICIÓN Y CONCEPTO.....	203
2.	METODOLOGÍA DE VALORACIÓN .....	204
3.	CRITERIOS GENERALES DE APLICACIÓN .....	207
4.	CARACTERÍSTICAS DE ESTE MÉTODO .....	208
5.	CÁLCULO DEL MARGEN NETO: FASES.....	210
5.1.	La parte vinculada a analizar .....	210
5.2.	El indicador del margen neto más apropiado .....	210
5.3.	El numerador del indicador: el resultado neto operativo..	211
5.4.	El denominador del indicador .....	213
6.	AJUSTES DE COMPARABILIDAD.....	215
7.	DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE A PARTIR DEL MARGEN NETO OPERATIVO .....	217
8.	EL RATIO BERRY .....	219

## **CAPÍTULO 7. OTROS MÉTODOS Y TÉCNICAS DE VALORACIÓN . . . . .**

1.	NORMATIVA DOMÉSTICA .....	223
1.1.	Ley del Impuesto sobre Sociedades .....	223
1.2.	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades .....	224
2.	DOCTRINA OCDE .....	226
3.	JURISPRUDENCIA .....	230
4.	MÉTODOS Y TÉCNICAS DE VALORACIÓN GENERALMENTE ACEPTADOS .....	236
4.1.	Valoración de empresas .....	237
4.1.	Valoración de intangibles.....	247
5.	CASOS PRÁCTICOS .....	252
5.1.	Valoración de empresas .....	252
5.2.	Valoración de intangibles.....	257
5.2.1.	Ahorro de Royalties.....	257
5.2.2.	Método de Exceso de Beneficios Multiperiodo .....	259

### **PARTE 3. REGLAS ESPECIALES DE VALORACION**

Néstor CARMONA FERNÁNDEZ  
 Ramón López de HARO ESTESO  
 Rafael CABELLO GIL  
 Carlos SERRANO PALACIO  
 Luis JONES RODRÍGUEZ  
 Silvia LOPEZ RIBAS  
 Amelia MAROTO SÁEZ  
 Carlos ROMERO PLAZA

## **CAPITULO 8. PRESTACIONES DE SERVICIOS: LOS SERVICIOS IN-TRAGRUPPO.....**

1.	INTRODUCCIÓN.....	269
----	-------------------	-----

1.1.	Noción de "servicios intragrupo" . . . . .	269
1.2.	Legislación y doctrina aplicables . . . . .	269
1.3.	Naturaleza de los "servicios intragrupo" . . . . .	270
1.4.	Singularidades regulatorias de los "servicios intragrupo" . . . . .	272
2.	<b>NORMATIVA DOMÉSTICA</b> . . . . .	273
2.1.	El texto legal y sus antecedentes . . . . .	273
2.1.1.	El texto legal . . . . .	273
2.1.2.	Antecedentes . . . . .	274
2.2.	Naturaleza de la disposición . . . . .	276
2.3.	Mandatos de la norma . . . . .	276
2.3.1.	La valoración a mercado de los servicios . . . . .	276
2.3.2.	Efectividad de la prestación . . . . .	277
2.3.3.	Utilidad de la prestación . . . . .	280
2.3.4.	Criterios de asignación o reparto de servicios conjuntos . . . . .	281
2.4.	Las normas reglamentarias: Obligaciones documentales en materia de servicios . . . . .	283
3.	<b>DOCTRINA GENERAL DE LA OCDE</b> . . . . .	284
3.1.	Valoración a precios de mercado de los servicios . . . . .	285
3.2.	Efectividad de la prestación . . . . .	289
3.3.	Utilidad de la prestación . . . . .	289
3.3.1.	Actividades del accionista . . . . .	290
3.3.2.	Servicios "pasivos" o indirectos . . . . .	291
3.3.3.	Servicios duplicados . . . . .	292
3.3.4.	Servicios "ajenos" . . . . .	293
3.3.5.	Servicios a solicitud: la utilidad potencial . . . . .	293
3.4.	Criterios de asignación o reparto indirecto . . . . .	294
3.5.	La recalificación de la naturaleza de las operaciones . . . . .	296
3.6.	Documentación de los servicios intragrupo . . . . .	298
4.	<b>DOCTRINA GENERAL COMUNITARIA</b> . . . . .	298
5.	<b>SERVICIO DE BAJO VALOR AÑADIDO EN DIRECTRICES OCDE</b> . . . . .	305
5.1.	Introducción . . . . .	305
5.2.	Definición de "servicios intragrupo de bajo valor añadido" . . . . .	305
5.3.	Determinación simplificada de la retribución de plena competencia de servicios intragrupo de bajo valor añadido . . . . .	307
5.3.1.	Determinación de los gastos colectivos . . . . .	307
5.3.2.	Asignación y reparto de los costes de los servicios intragrupo de bajo valor añadido . . . . .	308
5.3.3.	Margen de beneficio . . . . .	308
5.3.4.	Facturación de los servicios intragrupo de bajo valor añadido . . . . .	309
5.3.5.	Aplicación del criterio del valor económico o comercial a los servicios intragrupo de bajo valor añadido . . . . .	309
5.4.	Documentación e información . . . . .	309

6.	SERVICIOS Y SOCIEDADES DE PROFESIONALES .....	310
7.	SERVICIOS DE ADMINISTRADORES .....	311
8.	SERVICIOS Y PARAÍSO FISCALES .....	312
9.	SERVICIOS Y ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES .....	313
9.1.	Los servicios de "dirección y administración" de la casa central .....	313
9.2.	Los demás servicios prestados entre casa central y establecimiento permanente .....	315
9.3.	Los servicios intragrupo como detonante de la existencia de establecimiento permanente .....	316
<b>CAPÍTULO 9. ACUERDOS DE REPARTO DE COSTES .....</b>		<b>319</b>
1.	ACUERDOS DE REPARTO DE COSTES .....	321
1.1.	Concepto y regulación .....	321
1.2.	Otras figuras similares .....	330
1.3.	Jurisprudencia y consultas .....	332
1.4.	Derecho comparado .....	334
1.5.	Conclusión .....	338
<b>CAPÍTULO 10. OPERACIONES SOBRE INTANGIBLES .....</b>		<b>341</b>
1.	INTRODUCCIÓN .....	343
2.	NORMATIVA DOMÉSTICA .....	344
2.1.	Evolución histórica .....	344
2.1.1.	Ley 43/1995 .....	344
2.1.2.	TRLIS: Real Decreto Legislativo 4/2004 .....	345
2.1.3.	LIS: Ley 27/2014 .....	346
3.	DOCTRINA OCDE .....	348
3.1.	Introducción .....	348
3.1.1.	Ideas generales .....	349
3.2.	Definición de intangibles .....	350
3.3.	Atribución de los ingresos y costes generados por los intangibles .....	354
3.3.1.	Valor de la propiedad legal de los intangibles y de los términos contractuales en el análisis ...	356
3.3.2.	Funciones, Activos y riesgos en relación con los intangibles .....	356
3.4.	Operaciones afectadas por el uso o transferencia de intangibles .....	362
3.4.1.	Transmisión de intangibles o de derechos sobre intangibles .....	363
3.4.1.1.	Transmisión de una combinación de intangibles .....	363
3.4.1.2.	Transmisión de intangibles conjuntamente con otras operaciones	364
3.4.2.	Utilización de intangibles en ventas de productos o prestaciones de servicios .....	364

3.5.	Directrices sobre aplicación del principio de libre competencia a intangibles. . . . .	365
3.5.1.	Principios generales en operaciones afectadas por intangibles. . . . .	365
3.5.2.	Directrices adicionales para la transferencia de intangibles o derechos sobre intangibles . . . . .	366
3.5.2.1.	Comparabilidad de intangibles. . . . .	366
3.5.2.2.	Comparación de riesgos. . . . .	368
3.5.2.3.	Ajustes de comparabilidad. . . . .	368
3.5.2.4.	Utilización de comparables procedentes de bases de datos . . . . .	368
3.6.	Métodos de valoración. . . . .	369
3.6.1.	Aplicación del método del precio libre comparable . . . . .	370
3.6.2.	Aplicación de los métodos del reparto de beneficios . . . . .	371
3.6.3.	Utilización de Técnicas de valoración . . . . .	372
3.7.	Valoraciones de alta incertidumbre e intangibles de difícil valoración . . . . .	378
3.8.	Directrices adicionales para operaciones relacionadas con el uso de intangibles en conexión con la venta de productos y prestación de servicios. . . . .	380
3.9.	Ejemplos . . . . .	381
4.	JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA. . . . .	382
<b>CAPÍTULO 11. REESTRUCTURACIONES EMPRESARIALES EN GRUPOS MULTINACIONALES. REDISTRIBUCIÓN DE FUNCIONES ACTIVOS Y RIESGOS . . . . .</b>		<b>385</b>
1.	REESTRUCTURACIONES EMPRESARIALES. Noción, modalidades y papel de la política de precios. . . . .	387
2.	NORMATIVA Y DOCTRINA APLICABLE . . . . .	389
3.	PRINCIPALES ASPECTOS A CONSIDERAR EN UNA REESTRUCTURACIÓN . . . . .	390
3.1.	Análisis y atribución de riesgos. . . . .	390
3.2.	Condiciones de plena competencia . . . . .	395
3.3.	Compensación por la reestructuración . . . . .	398
3.4.	Remuneración tras la reestructuración . . . . .	401
3.5.	Rechazo de la reestructuración. . . . .	402
3.6.	Otras reacciones ante una reestructuración. . . . .	406
<b>CAPITULO 12. OPERACIONES FINANCIERAS: INFRACAPITALIZACIÓN. . . . .</b>		<b>409</b>
1.	PRESENTACIÓN. . . . .	411
2.	LA SUBCAPITALIZACIÓN . . . . .	412
2.1.	Informes OCDE sobre subcapitalización. . . . .	413
2.2.	Informes OCDE y normativa interna. . . . .	413
2.3.	Informes OCDE y normativa convenida . . . . .	415

2.4.	La subcapitalización y el derecho comunitario . . . . .	417
2.5.	Relación de la norma española de subcapitalización con el derecho comunitario y convenido . . . . .	419
3.	LAS REGULARIZACIONES DE LOS "CASOS DE GASTOS FINANCIEROS" . . . . .	421
4.	LOS GASTOS FINANCIEROS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES . . . . .	427
4.1.	Artículo 15. h): adquisiciones vinculadas de participaciones y <i>debt push down</i> . . . . .	429
4.2.	Artículo 16 LIS, apartados 1 a 4: la restricción general . . . . .	432
4.3.	Artículo 16.5 LIS: las operaciones de <i>leveraged buy-out</i> . . . . .	436
5.	LOS GASTOS FINANCIEROS Y EL PLAN BEPS. . . . .	439
6.	BALANCE Y PERSPECTIVAS . . . . .	444
<b>CAPÍTULO 13. ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS A ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES. OPERACIONES VINCULADAS</b> . . . . .		447
1.	INTRODUCCIÓN. . . . .	449
2.	NORMATIVA APLICABLE. . . . .	449
2.2.	Establecimientos permanentes situados en el extranjero . . . . .	451
3.	ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS A ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES . . . . .	451
3.1.	Principios que presiden la atribución de beneficios a establecimientos permanentes . . . . .	452
3.2.	Atribución de beneficios según norma convenida . . . . .	453
3.3.	Atribución de beneficios según norma interna . . . . .	456
3.4.	Desarrollo de las fases para atribuir beneficios al EP. . . . .	457
3.4.1.	Identificación de las funciones y riesgos reales del EP . . . . .	457
3.4.2.	Identificación de las operaciones externas . . . . .	458
3.4.3.	Identificación y valoración de operaciones internas/vinculadas . . . . .	458
3.4.3.1.	Relaciones de vinculación . . . . .	458
3.4.3.2.	Operaciones internas. Artículos 15 TRIRNR, 18 LIS y 7 del modelo Convenio OCDE (2008) . . . . .	458
3.4.3.2.1.	Clases de operaciones internas . . . . .	460
3.4.3.3.	Operaciones internas. Artículos 15 TRLIRNR, 18 LIS y 7 del modelo Convenio OCDE (2010) y (2014) . . . . .	462
3.4.3.4.	Operaciones con otras partes vinculadas. Artículos 15.2 TRLIRNR, 18 LIS y 9 MODCDI. . . . .	466
3.4.4.	Principio de inscripción contable/principio de afectación funcional. . . . .	467
3.4.4.1.	Establecimientos Permanentes situados en España . . . . .	468

	3.4.4.2. Establecimientos Permanentes situados en el extranjero . . . . .	470
4.	TRIBUTACIÓN EN FUENTE DEL EP . . . . .	470
5.	SINGULARIDADES . . . . .	471
	5.1. Imputación de gastos de dirección y generales de administración . . . . .	471
	5.2. Atribución de capital libre al EP . . . . .	472
	5.2.1. Concepto de capital libre . . . . .	472
	5.2.2. Métodos de atribución de capital libre . . . . .	473
	5.2.3. Determinación de la cifra de gastos financieros atribuibles al EP por el uso de capitales ajenos . . . . .	476
	5.2.4. Cálculo del ajuste en concepto de gastos por intereses . . . . .	476
	5.2.4.1. Establecimientos permanentes en España . . . . .	476
	5.2.4.2. Establecimientos permanentes en el extranjero . . . . .	477
	5.3. EP que no cierran ciclo mercantil en España . . . . .	478
	5.4. Actividades de EP asociadas a actividades de filiales . . . . .	479
	5.5. Transferencia a la cc en el extranjero de activos afectos al EP . . . . .	481
6.	CASOS PRÁCTICOS . . . . .	482
7.	RESOLUCIONES Y SENTENCIAS . . . . .	485
<b>CAPÍTULO 14. SOCIEDADES PROFESIONALES . . . . .</b>		<b>487</b>
1.	INTRODUCCIÓN AL CONCEPTO DE SOCIEDAD PROFESIONAL . . . . .	489
2.	PROBLEMÁTICA DE LA CONSIDERACIÓN DEL TIPO DE RENTA A PERCIBIR POR EL SOCIO PROFESIONAL Y VALORACIÓN DE MERCADO DE LA MISMA . . . . .	491
<b>PARTE 4. AJUSTES ADICIONALES Y PROCEDIMIENTOS</b>		
Javier GONZÁLEZ CARCEDO		
Carolina DEL CAMPO AZPIAZU		
José Manuel CALDERÓN CARRERO		
Adolfo MARTÍN JIMÉNEZ		
F. Alfredo GARCÍA PRATS		
Carlos SERRANO PALACIO		
Felipe RUBIO CUADRADO		
<b>CAPÍTULO 15. AJUSTES SECUNDARIOS . . . . .</b>		<b>503</b>
1.	INTRODUCCIÓN . . . . .	505
2.	NORMATIVA RELACIONADA CON EL AJUSTE SECUNDARIO . . . . .	506
	2.1. Normativa interna . . . . .	506
	2.2. Normativa convenida e internacional . . . . .	507
	2.3. Sentencia del TS . . . . .	509
3.	APLICACIÓN DE LA NORMA . . . . .	512
	3.1. Introducción: Finalidad y condiciones de aplicación . . . . .	512

3.2.	Aplicación de la norma .....	515
3.3.	Obligaciones de retención .....	520
3.4.	Sancionabilidad .....	523
4.	<b>SUPUESTOS PRÁCTICOS DE APLICACIÓN</b> .....	524
4.1.	Introducción .....	524
4.2.	Mercaderías .....	525
4.3.	Servicios .....	528
4.4.	Inmuebles y activos amortizables .....	531
4.5.	Bienes intangibles .....	534
4.6.	Operaciones financieras .....	536
 <b>CAPÍTULO 16. AJUSTES CORRELATIVOS: PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y ARBITRAL (15)</b> .....		541
1.	<b>NORMATIVA RELACIONADA CON LOS PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTO</b> .....	543
1.1.	Concepto de procedimiento amistoso y antecedentes . . .	543
1.2.	Procedimientos amistosos derivados de los convenios para evitar la doble imposición .....	544
1.2.1.	Artículo 25 del ModCDI .....	544
1.2.2.	Comentarios al artículo 25 del ModCDI. . . . .	545
1.3.	Procedimientos amistosos derivados del convenio multilateral de arbitraje .....	546
1.4.	Normativa domestica .....	546
2.	<b>PROCEDIMIENTO AMISTOSO: MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE</b> .....	548
2.1.	Objeto principal .....	548
2.2.	Ajustes de precios de transferencia: Aplicación del artículo 25 .....	548
2.2.1.	Artículo 9 del modelo de Convenio de la OCDE .....	549
2.2.2.	Acción 14 beps: propuesta de modificación de comentarios .....	551
2.3.	Principales factores .....	552
2.3.1.	Sujeto que puede solicitarlo .....	552
2.3.2.	Plazo para solicitarlo, documentación necesaria y autoridad competente .....	552
2.3.2.1.	Plazo .....	552
2.3.2.2.	Documentación .....	553
2.3.2.3.	Autoridad Competente .....	553
2.3.3.	Recurso interno vs. procedimiento amistoso ..	554
2.3.4.	Fase de negociación .....	555
2.3.5.	Arbitraje .....	555
2.3.6.	Finalización del procedimiento amistoso . . . .	556
2.3.6.1.	Prescripción .....	557
2.3.6.2.	Ejecución del acuerdo .....	558
2.3.6.3.	Plazo de tramitación .....	558
2.3.7.	Intereses de demora .....	559



	2.3.8.	Suspensión de la deuda tributaria . . . . .	559
3.		CONVENIO EUROPEO DE ARBITRAJE . . . . .	560
	3.1.	Objeto . . . . .	560
	3.2.	Sujeto que puede solicitarlo . . . . .	560
	3.3.	Existencia de sanciones graves . . . . .	560
	3.4.	Existencia de recursos y acceso al arbitraje . . . . .	561
	3.5.	Comisión de arbitraje . . . . .	562
<b>CAPÍTULO 17. EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS . . . . .</b>			<b>563</b>
1.		CONSIDERACIONES GENERALES: NOVEDADES PROCEDIMENTALES Y CUESTIONES DE EFICACIA TEMPORAL. . . . .	565
	1.1.	Novedades y principales características del procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas recogido en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del IS y en el RIS2015 . . . . .	567
		1.1.1. Novedades introducidas por la Ley 27/2014 y el RIS 2015 en materia de procedimientos relativos a las operaciones vinculadas . . . . .	567
		1.1.2. Principales características del procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas. . . . .	570
	1.2.	Eficacia temporal del nuevo procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas. . . . .	581
2.		ASPECTOS ESENCIALES DEL NUEVO PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS . . . . .	581
	2.1.	La primera fase del procedimiento: La comprobación de las operaciones vinculadas . . . . .	581
	2.2.	La segunda fase del procedimiento: la posición del contribuyente frente a la liquidación provisional que articula la corrección de las operaciones vinculadas, y su incidencia procedimental para las demás personas o entidades vinculadas afectadas . . . . .	585
		2.2.1. Cuestiones generales: . . . . .	585
		2.2.2. Principales escenarios procedimentales resultantes del artículo 19 RIS 2015 en relación con la corrección de las operaciones vinculadas y la liquidación tributaria . . . . .	587
		2.2.2.1. Supuesto donde el contribuyente interpone recurso de reposición o reclamación económico-administrativa contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la regularización de sus operaciones vinculadas (arts. 18.12.2º LIS2014 y 19.2 párrafo primero RIS2015). . . . .	587

2.2.2.2.	Supuesto donde el contribuyente no interpone en los plazos establecidos el recurso o la reclamación contra la liquidación provisional practicada como consecuencia de la regularización de sus operaciones vinculadas (arts.18.12.2º LIS2014 y 19.2 párrafo segundo RIS2015) . . . . .	587
2.3.	La tercera fase del procedimiento: la regularización de la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas afectadas por la corrección inicial (el ajuste bilateral) . . . . .	591
2.3.1.	Presupuesto del ajuste correlativo o bilateral . . . . .	593
2.3.2.	La liquidación que ejecuta el ajuste bilateral . . . . .	596
2.3.3.	Otras cuestiones de procedimiento . . . . .	598
3.	VALORACION FINAL . . . . .	599
<b>CAPÍTULO 18. RECARACTERIZACION DE OPERACIONES Y NORMAS ANTIABUSO . . . . .</b>		<b>601</b>
1.	INTRODUCCIÓN . . . . .	603
2.	LA POSICIÓN DE LA OCDE SOBRE LA RECARACTERIZACIÓN E IGNORANCIA DE LAS TRANSACCIONES ENTRE EMPRESAS ASOCIADAS . . . . .	605
2.1.	Presupuestos convencionales y antedecentes históricos . . . . .	605
2.2.	La consideracion de la "transacción efectivamente realizada" como base operativa y regla general del análisis de comparabilidad . . . . .	610
2.3.	La excepcionalidad de la recaracterización o ignorancia de transacciones entre entidades asociadas. . . . .	612
2.4.	Supuestos excepcionales en los que cabe la ignorancia o recaracterización de la transacción: naturaleza y presupuestos de la recaracterización. . . . .	615
2.5.	Las divergencias entre la sustancia y la forma de la transacción entre entidades asociadas. . . . .	619
2.6.	La irracionalidad comercial e imposibilidad práctica de determinar el precio de transferencia . . . . .	626
2.6.1.	El comportamiento racional desde el punto de vista comercial. . . . .	628
2.6.2.	Las opciones realistamente disponibles . . . . .	630
2.6.3.	La imposibilidad práctica de determinar un precio de transferencia apropiado . . . . .	631
2.7.	La recaracterización o ignorancia de transacciones a la luz del Modelo de Convenio de la ONU . . . . .	635
2.8.	La incidencia de las acciones 8-10 del plan BEPS de la OCDE . . . . .	636
3.	LA RECARACTERIZACIÓN DE LAS OPERACIONES ENTRE ENTIDADES VINCULADAS EN LA LEY INTERNA ESPAÑOLA . . . . .	643

3.1.	La regulación previa a la Ley 27/2014 de 27 de noviembre .....	643
3.2.	La jurisprudencia española sobre la materia .....	646
3.3.	La recaracterización de operaciones vinculadas tras la Ley 27/2014 .....	652
<b>CAPÍTULO 19. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN (20) .....</b>		<b>657</b>
1.	INTRODUCCIÓN .....	659
2.	DEFINICIÓN Y PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS .....	660
3.	TIPOS DE APA .....	663
4.	FUENTES NORMATIVAS .....	664
5.	NORMATIVA DOMÉSTICA .....	664
5.1.	Evolución histórica .....	664
5.2.	Normativa actual .....	665
5.2.1.	Cuestiones materiales .....	666
5.2.2.	Cuestiones procedimentales .....	667
5.3.	Relación de los APA con otros procedimientos .....	671
6.	LOS APA EN LAS DIRECTRICES DE LA OCDE .....	673
6.1.	Ventajas e inconvenientes de los APA .....	675
7.	LAS DIRECTRICES DE LA UNIÓN EUROPEA .....	676
7.1	Objetivos de las directrices .....	677
7.2.	Principios generales .....	677
7.3.	El procedimiento de negociación .....	678
8.	TRANSPARENCIA Y APA .....	680
8.1.	Unión Europea .....	681
8.1.1.	El modelo de instrucción de 2014 .....	681
8.1.2.	La propuesta de modificación de la directiva 2011/16/EU .....	681
8.2.	OCDE. Proyecto BEPS .....	682
<b>PARTE 5. DOCUMENTACIÓN Y PRUEBA</b>		
Ignacio HUIDOBRO ARREBA		
Gerardo PÉREZ RODILLA		
Jose Antonio GARCÍA PÉREZ		
Carlos ROMERO PLAZA		
Ignacio HUIDOBRO ARREBA		
Caridad GÓMEZ MOURELO		
Maricarmen ÁLVAREZ CAÑIBANO		
<b>CAPÍTULO 20. DOCUMENTACIÓN: RÉGIMEN GENERAL: DOCUMENTACIÓN RELATIVA AL GRUPO. INTRODUCCIÓN: MARCO NORMATIVO .....</b>		<b>687</b>
1.	INTRODUCCIÓN: MARCO NORMATIVO .....	689
2.	ORIENTACIONES DE LA OCDE RELATIVAS A LA DOCUMENTACIÓN SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. NUEVO CAPÍTULO V DE LAS DIRECTRICES: EL ARCHIVO MAESTRO .....	691
2.1.	Premisas y fundamentos de las nuevas orientaciones ....	692

2.2.	Nuevo Capítulo V de las Directrices de Precios de Transferencia . . . . .	692
3.	LAS RECOMENDACIONES DEL FORO CONJUNTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE LA UE: EL MASTERFILE . . . . .	698
3.1.	Antecedentes . . . . .	698
3.2.	Bases de la Recomendación sobre Documentación Europea de Precios de Transferencia . . . . .	699
3.3.	Contenido del Masterfile . . . . .	700
4.	JUSTIFICACIÓN DE LA VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: LA DOCUMENTACIÓN ESPECIFICA DEL GRUPO AL QUE PERTENEZCA EL CONTRIBUYENTE . . . . .	701
4.1.	Principios y bases de las exigencias de documentación de las operaciones vinculadas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades . . . . .	701
4.2.	Tipología de la documentación exigible . . . . .	703
4.3.	La documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente . . . . .	703
4.3.1.	Personas o entidades obligadas . . . . .	704
4.3.2.	Contenido de la documentación específica del grupo: comparación del contenido del Archivo Maestro de acuerdo con la Orientaciones de la OCDE y de la documentación específica del grupo establecida en la normativa del Impuesto sobre Sociedades . . . . .	705
4.4.	Doctrina Administrativa y jurisprudencial en materia de documentación . . . . .	708
4.5.	Supuestos prácticos . . . . .	708
	<b>CAPÍTULO 21. DOCUMENTACIÓN: RÉGIMEN GENERAL: DOCUMENTACIÓN RELATIVA AL OBLIGADO TRIBUTARIO: MARCO NORMATIVO . . . . .</b>	<b>711</b>
	INTRODUCCIÓN: MARCO NORMATIVO . . . . .	713
1.	ORIENTACIONES DE LA OCDE RELATIVAS A LA DOCUMENTACIÓN SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. NUEVO CAPÍTULO V DE LAS DIRECTRICES: EL ARCHIVO LOCAL . . . . .	715
1.1.	Premisas . . . . .	716
1.2.	Nuevo Capítulo V de las Directrices de Precios de Transferencia . . . . .	717
2.	LAS RECOMENDACIONES DEL FORO CONJUNTO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE LA UE . . . . .	722
2.1.	Antecedentes . . . . .	722
2.2.	Bases de la Recomendación sobre Documentación Europea de Precios de Transferencia . . . . .	723
2.3.	Contenido del Country Specific . . . . .	724
3.	JUSTIFICACIÓN DE LA VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: LA DOCUMENTACIÓN ESPECIFICA DEL CONTRIBUYENTE . . . . .	725

3.1.	Principios y bases de las exigencias de documentación de las operaciones vinculadas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades . . . . .	725
3.2.	Tipología y contenido de la documentación exigible . . . . .	728
3.2.1.	Documentación específica del contribuyente. . . . .	728
3.2.2.	Documentación específica del contribuyente de contenido simplificado . . . . .	733
3.2.3.	Documentación específica del contribuyente de contenido simplificado cumplimentable a través de documento normalizado. . . . .	733
3.3.	Personas o entidades que deben mantener a disposición de la Administración tributaria documentación específica, documentación específica de contenido simplificado y documentación específica de contenido simplificado cumplimentable a través de documento normalizado: especialidades; límites cuantitativos; operaciones y supuestos de no exigibilidad. . . . .	734
3.3.1.	Personas o entidades obligadas a mantener la documentación específica del contribuyente . . . . .	734
3.3.2.	Personas o entidades obligadas a mantener la documentación específica de contenido simplificado . . . . .	735
3.3.3.	Personas o entidades obligadas a mantener la documentación específica de contenido simplificado cumplimentable a través de documento normalizado elaborado por OM . . . . .	736
3.3.4.	Documentación sobre las operaciones vinculadas realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales . . . . .	736
3.4.	Doctrina Administrativa y jurisprudencial en materia de documentación . . . . .	737
3.5.	Supuestos prácticos . . . . .	738
<b>CAPÍTULO 22. DOCUMENTACIÓN: RÉGIMEN GENERAL: DOCUMENTACIÓN DEL GRUPO PAÍS POR PAÍS . . . . .</b>		<b>743</b>
1.	INTRODUCCIÓN. . . . .	745
2.	NORMATIVA APLICABLE. . . . .	746
3.	CRITERIOS GENERALES PARA LA ELABORACIÓN Y CUMPLIMIENTO DE ESTA OBLIGACIÓN. . . . .	749
3.1.	Obligados a aportar esta información . . . . .	749
3.2.	Exclusión de la obligación de informar. . . . .	752
3.3.	Plazo de presentación . . . . .	752
3.4.	Modelo de declaración. . . . .	753
3.5.	Régimen Sancionador. . . . .	753
4.	CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN PAÍS POR PAÍS . . . . .	753
4.1.	Periodo impositivo al que debe referirse la información . . . . .	754
4.2.	Jurisdicciones sobre las que debe aportarse información . . . . .	754
4.3.	Entidades del grupo de las que debe informarse . . . . .	754

4.4.	Criterios para elaborar la información. . . . .	755
4.5.	Conjunto de datos que debe contener la información país por país . . . . .	755
4.6.	Relación de entidades del grupo sobre las que debe presentarse la información agregada país por país . . . . .	758
4.7.	Información adicional . . . . .	758
<b>CAPÍTULO 23.</b>	<b>UTILIZACIÓN DE BASES DE DATOS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. CRITERIOS DE APLICACIÓN . . . . .</b>	<b>761</b>
1.	INTRODUCCIÓN. . . . .	763
1.1.	¿Por qué bases de datos? . . . . .	763
1.2.	Referencia normativa . . . . .	764
2.	INFORMACIÓN DISPONIBLE. LÍMITES . . . . .	765
2.1.	Información pública . . . . .	765
2.2.	La procedencia de la información. . . . .	766
2.3.	Bases de datos comerciales . . . . .	768
2.3.1.	Tipos de bases . . . . .	768
2.3.2.	Información de operaciones financieras. . . . .	769
2.3.3.	Información de operaciones con activos intangibles o prestaciones de servicios. . . . .	771
2.3.4.	Información financiera de entidades . . . . .	772
3.	LA PARTICIPACIÓN DE LAS BASES DE DATOS EN EL ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD . . . . .	773
3.1.	Esquema básico de utilización de bases de datos . . . . .	773
3.2.	Utilización de bases de datos en el análisis de comparabilidad. . . . .	774
3.2.1.	Características de la propiedad o servicios transmitidos. . . . .	774
3.2.2.	Funciones desempeñadas por las partes. . . . .	775
3.2.3.	Cláusulas contractuales/circunstancias económicas de las partes. . . . .	775
3.2.4.	Estrategias empresariales que estas persiguen. . . . .	776
3.3.	Proceso de comparabilidad . . . . .	777
4.	CONCLUSIÓN . . . . .	778
<b>CAPÍTULO 24.</b>	<b>ASPECTOS GENERALES Y ESPECÍFICOS. OBLIGACIONES DE LAS PYMES; EJEMPLOS PRÁCTICOS . . . . .</b>	<b>781</b>
1.	INTRODUCCIÓN. . . . .	783
1.1.	La modificación operada por la Ley del Impuesto sobre Sociedades y por su Reglamento de desarrollo . . . . .	783
1.2.	A vueltas con el análisis de comparabilidad . . . . .	786
2.	MARCO NORMATIVO. . . . .	789
2.1.	La valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas. . . . .	789
2.2.	La búsqueda del valor de mercado. Referencia legal a los métodos de valoración . . . . .	790

3.	DOCUMENTACIÓN CON CONTENIDO SIMPLIFICADO PARA LAS PYMES O ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN. . . . .	793
3.1.	La regla general de documentación de las operaciones vinculadas . . . . .	793
3.2.	La regla especial de documentación de las operaciones vinculadas . . . . .	794
3.2.1.	El concepto de PYME o entidad de reducida dimensión. . . . .	795
4.	LA DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS REALIZADAS POR LAS PYMES O ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN. . . . .	796
4.1.	Obligaciones de documentación de las PYMES con exclusión del contenido simplificado . . . . .	796
4.1.1.	Documentación del contribuyente. El artículo 16 RIS . . . . .	797
4.1.2.	Documentación relativa a las operaciones vinculadas del grupo al que pertenece el contribuyente PYME o entidad de reducida dimensión . . . . .	799
4.2.	Dispensa de documentación específica para determinadas operaciones a las que pueden acogerse las PYMES o entidades de reducida dimensión. . . . .	801
<b>CAPÍTULO 25. DOCUMENTACIÓN CONTABLE Y FISCAL: ASIMETRÍAS: EJEMPLOS PRACTICOS. RÉGIMEN PROBATORIO SIN OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICA Y RÉGIMEN INFORMATIVO EN DECLARACIONES. . . . .</b>		<b>805</b>
1.	INTRODUCCIÓN. MARCO NORMATIVO. MOTIVOS DE ASIMETRÍA ENTRE INFORMACIÓN CONTABLE Y DOCUMENTACIÓN FISCAL SOBRE LAS OPERACIONES VINCULADAS . . . . .	807
2.	LA FINALIDAD PREFERENTEMENTE INFORMATIVA DE LAS EXIGENCIAS CONTABLES SOBRE LAS TRANSACCIONES VINCULADAS. LA FINALIDAD JUSTIFICATIVA DE LAS EXIGENCIAS DOCUMENTALES IMPUESTAS POR LA NORMATIVA TRIBUTARIA SOBRE LA VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS. . . . .	810
3.	EL CARÁCTER PÚBLICO DE LA INFORMACIÓN CONTABLE SOBRE LAS OPERACIONES VINCULADAS. LA NATURALEZA CONFIDENCIAL DE LA DOCUMENTACIÓN FISCAL. . . . .	812
4.	LA DISPARIDAD EN EL CONTENIDO Y FORMA DE ESTRUCTURAR Y SUMINISTRAR LA INFORMACIÓN. . . . .	813
4.1.	La información relativa a las operaciones con partes vinculadas exigida por la normativa contable . . . . .	814
4.2.	La información contable y la documentación tributaria sobre las operaciones vinculadas realizadas entre entidades que forman parte de un grupo . . . . .	818
4.3.	Información contable y documentación tributaria sobre las operaciones vinculadas realizadas entre entidades del grupo sometidas al régimen de consolidación fiscal . . . . .	824

4.4.	Operaciones vinculadas entre entidades pertenecientes a un grupo de reducida dimensión . . . . .	826
4.5.	Operaciones entre entidades socios o partícipes directos o indirectos de otras entidades que reúnen las condiciones de vinculación fiscal y contable que cumplan los requisitos de cuantía mínima de valor normal de mercado de la operación (250.000 euros). y de importe neto de cifra de negocios mínimo de 45 millones de euros . . . . .	828
4.6.	Operaciones entre entidades con socios o partícipes directos o indirectos personas físicas o consejeros administradores personas físicas; sus cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, que reúnan las condiciones de vinculación fiscal y contable . . . . .	831
4.7.	Otras operaciones vinculadas fiscal y contablemente sobre las que existe exención de la obligación de informar o de documentar . . . . .	832
5.	DISPARIDAD EN LA EXTENSIÓN SUBJETIVA DEL CONCEPTO DE PARTE VINCULADA . . . . .	833
5.1.	El concepto contable de parte vinculada . . . . .	834
5.2.	Entidad y socios o partícipes con porcentaje de participación igual o superior al 25%. . . . .	836
5.3.	Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas pertenezcan a un grupo. . . . .	837
5.4.	Una entidad y los cónyuges y personas unidas por relaciones de parentesco hasta el tercer grado colateral con sus socios o partícipes o con sus administradores o consejeros. . . . .	837
5.5.	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 . . . . .	840
5.6.	Una entidad y sus directivos o familiares de los mismos. . . . .	843
5.7.	Una entidad y otra participada indirectamente por la primera en, al menos un 25%. Dos entidades en las que los mismos socios o partícipes o sus familiares participen directa o indirectamente, al menos en el 25% . . . . .	844
5.8.	Los planes de pensiones para los empleados de la propia empresa o de alguna otra que sea parte vinculada . . . . .	844
5.9.	Los supuestos de control o "influencia significativa" en la toma de decisiones sin que se ostente participación directa o indirecta en la entidad . . . . .	844



6.	DISPARIDAD EN LOS UMBRALES CUANTITATIVOS MÍNIMOS DE VALOR DE MERCADO Y CIFRA DE NEGOCIOS QUE DAN LUGAR A LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTAR EN LA NORMA FISCAL. INEXISTENCIA DE UMBRALES MÍNIMOS EN LA NORMA CONTABLE. . . . .	845
7.	DISPARIDAD EN LOS CRITERIOS DE VALORACIÓN DE ESTAS OPERACIONES. LA CARACTERIZACIÓN FISCAL DE LOS SUPUESTOS DE APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS DEL BENEFICIO DE LA TRANSACCIÓN COMO TRANSACCIÓN U OPERACIÓN VINCULADA SUSCEPTIBLE DE VALORACIÓN. . . . .	847
7.1.	Inexistencia de norma general de registro y <i>valoración</i> de todas las operaciones con partes vinculadas. . . . .	847
7.2.	Operaciones entre empresas del grupo: Aportaciones no dinerarias de un negocio . . . . .	849
7.3.	La caracterización fiscal de los supuestos de aplicación de los métodos del beneficio de la transacción como transacción u operación vinculada susceptible de valoración . . .	849
8.	RÉGIMEN PROBATORIO SIN OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN ESPECÍFICA . . . . .	850
8.1.	Obligaciones generales de justificación y documentación de las operaciones realizadas con trascendencia tributaria en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley General Tributaria . . . . .	851
8.2.	Información mercantil y contable exigible en los supuestos de exoneración total o parcial de la documentación a efectos fiscales, tanto por razón de cuantía como de la especificidad de la operación . . . . .	853
9.	RÉGIMEN INFORMATIVO EN DECLARACIONES . . . . .	856
<b>CAPÍTULO 26. RÉGIMEN SANCIONADOR DE LAS OPERACIONES VINCULADAS . . . . .</b>		<b>861</b>
1.	ACLARACIONES PREVIAS . . . . .	863
1.1.	Necesidad de complementar la normativa sancionadora específica de operaciones vinculadas con la normativa sancionadora general de la LGT. . . . .	863
1.2.	El régimen sancionador aplicable, de la LIS o de la LGT, dependerá del tipo de obligación incumplida. . . . .	863
2.	OBLIGACIONES INHERENTES A LAS OPERACIONES VINCULADAS CON INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN SANCIONADOR. . . . .	864
2.1.	Obligación de aplicar valor de mercado. . . . .	864
2.1.1.	Normativa aplicable . . . . .	864
2.1.2.	Análisis de la obligación de aplicar valor de mercado . . . . .	864
2.2.	Obligación de practicar retención o ingreso a cuenta. . . . .	865
2.2.1.	Normativa aplicable . . . . .	865
2.2.2.	Análisis de la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta . . . . .	866

2.3.	Obligación de documentar ciertos datos relativos a la operación vinculada . . . . .	867
2.3.1.	Normativa aplicable . . . . .	867
2.3.2.	Análisis de la obligación de documentar datos en la nueva normativa de IS. . . . .	869
2.3.2.1.	Finalidad de la misma y forma de materializarla –artículo 13.2 RIS–. . . . .	869
2.3.2.2.	Supuestos en que no son exigibles las obligaciones de documentación . . . . .	869
2.3.2.3.	Contenido de las obligaciones de documentación . . . . .	872
2.4.	Obligación de informar sobre ciertos datos . . . . .	877
2.4.1.	Normativa aplicable . . . . .	877
2.4.2.	Obligación de informar de ciertos datos en la declaración de Impuesto sobre Sociedades –13.4 RIS–. . . . .	878
2.4.3.	Nueva obligación de información país por país –13.1 y 14 RIS–. . . . .	878
3.	RÉGIMEN SANCIONADOR . . . . .	879
3.1.	Aspectos generales de régimen sancionador. . . . .	879
3.1.1.	Normativa aplicable . . . . .	880
3.1.2.	Análisis de aspectos generales de régimen sancionador aplicables en el ámbito de las operaciones vinculadas . . . . .	880
3.2.	Infracciones y sanciones tipificadas en la LGT . . . . .	880
3.2.1.	Normativa aplicable . . . . .	880
3.2.2.	Análisis de las infracciones y sanciones generales de la LGT que pueden ser aplicables en operaciones vinculadas . . . . .	881
3.3.	Infracciones y sanciones tipificadas en el artículo 18.13 LIS . . . . .	881
3.3.1.	Normativa aplicable . . . . .	881
3.3.2.	Análisis de las infracciones y sanciones específicas de la LIS en el ámbito de operaciones vinculadas . . . . .	881
3.4.	Cuadro resumen de régimen sancionador de operaciones vinculadas . . . . .	891
4.	CASOS PRÁCTICOS CON NUEVA NORMATIVA (APLICABLE A PERIODOS INICIADOS A PARTIR DE 1.1.2015 O 1.1.2016, SEGÚN LOS CASOS) . . . . .	893
4.1.	Supuestos sobre tipificación de infracciones del artículo 18.13 LIS . . . . .	893
4.1.1.	Delimitación positiva: conductas constitutivas de las infracciones tipificadas en dicho artículo 18.13 LIS. . . . .	893

4.1.1.1.	Primera infracción: incumplimiento de la obligación de documentación sin corrección valorativa. . . .	893
4.1.1.2.	Segunda infracción: incumplimiento de la obligación de documentación con corrección valorativa. . . . .	894
4.1.1.3.	Tercera infracción: declaración de un valor distinto al valor normal de mercado derivado de la documentación que se aporta de forma correcta . . . . .	895
4.1.2.	Delimitación negativa: conductas no constitutivas de infracción del artículo 18.13 LIS . . . . .	896
4.1.2.2.	Conducta consistente en no incluir en la correspondiente declaración los datos relativos a operaciones vinculadas que exija la Orden Ministerial por la que se apruebe el correspondiente modelo de declaración . . . . .	897
4.1.2.3.	Conducta consistente en no practicar la retención o ingreso a cuenta, con origen en el ajuste secundario . . . . .	897
<b>CAPÍTULO 27. DOCUMENTACIÓN DE OPERACIONES CON PARAÍSO FISCALES . . . . .</b>		<b>899</b>
1.	INTRODUCCIÓN. . . . .	901
2.	DOCUMENTACIÓN OBLIGATORIA . . . . .	901
2.1.	Documentación específica prevista en el capítulo V del título I del Reglamento exigible en el caso de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales . . . . .	902
2.2.	Especialidades . . . . .	904
2.2.1.	Importe de las operaciones realizadas. Artículo 37, letra a) . . . . .	904
2.2.2.	Paraíso fiscal miembro de la Unión Europea o de un Estado integrante del Espacio Económico Europeo. Artículo 37, letra b). . . . .	904
2.2.3.	Contenido adicional de la documentación específica del obligado tributario. Artículo 37, letra c) del RIS . . . . .	905
2.2.4.	Servicios y compraventas internacionales de mercancías. Artículo 37, letra d) del RIS. . . . .	905
3.	RÉGIMEN SANCIONADOR . . . . .	906
4.	CONCLUSIONES . . . . .	906

**PARTE 6. ALGUNOS ASPECTOS COMPLEMENTARIOS**

Daniel RIOPÉREZ LOSADA  
 Ramón PALACÍN SOTILLOS  
 Montserrat TRAPÉ VILADOMAT

<b>CAPÍTULO 28. INNOVATION BOX: ACUERDOS PREVIOS DE VALORACION .....</b>	<b>913</b>
1. INTRODUCCIÓN .....	915
2. REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL INCENTIVO. RÉGIMEN TRANSITORIO .....	915
3. PROCEDIMIENTO DE HOMOLOGACIÓN DE LOS ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN O DE CALIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES. ....	922
4. CONCLUSIONES .....	928
<b>CAPÍTULO 29. ECONOMIA DIGITAL Y OPERACIONES VINCULADAS .....</b>	<b>931</b>
1. INTRODUCCIÓN. CONTEXTO DE LA ECONOMÍA DIGITAL . . . .	933
2. PROBLEMAS IDENTIFICADOS EN EL MARCO DEL PROYECTO BEPS .....	935
2.1. Marco conceptual. La potestad de gravamen sobre las rentas empresariales .....	936
2.2. Condicionantes tributarios del modelo de negocio digital	937
2.2.1. Nexo .....	937
2.2.2. Datos .....	938
2.2.3. Caracterización .....	938
2.2.4. Cambios en el ModCDI relativos al establecimiento permanente digital .....	939
3. ASPECTOS ESPECÍFICOS DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO ARM'S LENGTH A MODELOS DE NEGOCIO DIGITALES .....	940
3.1. Análisis de comparabilidad y caracterización .....	940
3.2. Caracterización. Supuestos especiales .....	943
3.2.1. Licencia de activos intangibles .....	943
3.2.2. Licencia por entidad intermedia .....	944
3.2.3. Promoción de ventas .....	944
3.2.4. Multisided Business Model .....	945
3.2.5. Distribución de Hardware y Software .....	945
3.3. Papel de los activos intangibles .....	946
3.4. Propiedad .....	946
3.5. Funciones, activos y riesgos .....	947
3.6. Metodologías valorativas .....	948
<b>CAPÍTULO 30. LA RELACION COOPERATIVA .....</b>	<b>951</b>
1. ANTECEDENTES .....	953
2. PRINCIPIOS BÁSICOS DEL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO. . . .	954

3.	MODELOS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO .....	956
3.1.	Tabla de modelos cooperativos .....	957
3.2.	Análisis pormenorizado de algunos programas de cumplimiento cooperativo en vigor. ....	960
4.	EL PROGRAMA ESPAÑOL DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO .	964

## **PARTE 7. DOCTRINA, JURISPRUDENCIA Y DERECHO COMPARADO**

Mercedes REGUERA BLANCO

<b>CAPÍTULO 31.</b>	<b>DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES Y ADMINISTRATIVA EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.....</b>	<b>969</b>
1.	INTRODUCCIÓN.....	971
2.	APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA.....	972
2.1.	Factores de comparabilidad y ajustes .....	972
2.2.	No comparables y comparables secretos .....	978
2.2.1.	No comparables .....	978
2.2.2.	Comparables secretos .....	979
2.3.	Aceptación de las operaciones realmente realizadas: excepciones.....	980
2.4.	Otros criterios de comparabilidad. el valor de mercado en la imposición sobre la renta y su relación con otros tributos .....	981
2.4.1.	Relación con el valor en aduana .....	982
2.4.2.	Relación con otros tributos: IVA e ITPyAJD ...	983
3.	TRANSMISIÓN DE VALORES NO COTIZADOS.....	984
4.	SERVICIOS INTRAGRUPO Y ACUERDOS DE REPARTO DE COSTES (ARC) .....	985
5.	ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE .....	989
6.	EI AJUSTE SECUNDARIO .....	990
7.	PROCEDIMIENTO .....	994
8.	OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN .....	997
<b>CAPÍTULO 32.</b>	<b>DERECHO COMPARADO.....</b>	<b>999</b>
	<b>NORMATIVA.....</b>	<b>1059</b>
	<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>1061</b>

## PRESENTACIÓN

Esta obra representa una nueva entrega que cuenta con precedentes en tres ediciones anteriores, y tiene como objetivo abordar con el máximo grado de actualidad –en una materia tributaria afectada a lo largo de los últimos años por múltiples novedades– y que en 2015 adopta un nuevo formato en muchos de sus aspectos y de manera exhaustiva, el régimen fiscal de las operaciones entre sujetos vinculados, el tratamiento de los denominados "precios de transferencia" y las contingencias fiscales que suscitan, que constituyen una de las áreas más conflictivas y relevantes dentro del marco general de la imposición sobre la renta en la actualidad y en un futuro inmediato.

La incidencia en este campo de normas y fuentes de derecho no sólo de alcance nacional sino también bilaterales, de naturaleza comunitaria, (y con ello la doctrina elaborada por la OCDE y el Foro de Precios de la Unión Europea) e incluso de alcance multilateral (proyecto BEPS) hace más singular, si cabe, su análisis.

Las reformas normativas ocurridas en la legislación doméstica española sobre operaciones vinculadas desde la ley 36/2006, encuentran como principal protagonista el nuevo texto legal del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014) y en el Reglamento dictado en su desarrollo, sin perjuicio de que a lo largo de estos últimos años hayan concurrido decisiones de tribunales de enorme trascendencia en este campo, en especial aquellas que emanaron del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en relación con la constitucionalidad y legalidad de la normativa nacida en el año 2007 en especial en una materia tan sensible como la documental y su regulación reglamentaria, han sido de gran calado y repercusión tanto en el ámbito nacional como transnacional, salpicando no sólo al Impuesto sobre Sociedades –aunque éste sea el tributo protagonista usual– sino a otros varios conceptos impositivos que a su vez anclan su regulación valorativa en la prevista en aquel impuesto.

La escena internacional, en especial en lo que representa la génesis de productos no normativos pero de alcance comparable a éstos –soft law–, vive una actividad frenética: a los trabajos desarrollados en el seno del Foro de Precios de la Unión Europea se suman los nacidos o por nacer de la mano de la OCDE –las Directrices de Precios y los Comentarios al Modelo de Convenio– principalmente como consecuencia de los estudios e informes que están siendo evacuados en el marco de las acciones del Proyecto BEPS en que se hace referencia al entorno de los precios de transferencia: piénsese que aspectos tan sensibles como la configuración de la comparabilidad, las técnicas de valoración alternativas, las singularidades de la valoración de intangibles, la singularidad de los servicios intra grupo de bajo valor añadido o la documentación o prueba de las operaciones afectadas por la "vinculación fiscal" son solo algunos ejemplos.

En el presente libro se hace hincapié en aquellos aspectos de la Ley que suponen novedades: desde el protagonismo que cobra el "principio de plena competencia" como eje del precepto (más allá del "valor normal de mercado") o la redefinición de la vinculación fiscal, de los ajustes secundarios o del ámbito temporal de las propuestas de valoración previa hasta el régimen sancionador o el pronunciamiento de estancamiento valorativa que clarifica cuestiones en su momento conflictivas. Sin olvidar, en fin, las particularidades fiscales que acampan en el territorio de las Pymes, las sociedades de profesionales y las personas físicas.

A lo largo de los Capítulos que vertebran la obra, que hace un especial hincapié en la materia valorativa y documental, desde un punto de vista práctico y utilitario, y que presta especial atención a la situación y deberes probatorios de las entidades de reducida dimen-

sión, se abordan desde facetas generales del régimen, tales como el perímetro subjetivo de vinculación fiscal, la valoración contable y fiscal, los parámetros de comparabilidad y metodología, las obligaciones documentales, los ajustes secundarios y correlativos, las propuestas de valoración previa, los procedimientos amistosos y otros aspectos procedimentales o el trascendental régimen sancionador, hasta las singularidades que presentan los servicios intragrupo y los acuerdos de reparto de costes, las situaciones de subcapitalización, la valoración de activos intangibles, el peculiar régimen de atribución de beneficios de los establecimientos permanentes y –reitero que con un protagonismo destacado– el régimen predecible para personas físicas y pequeñas o medianas empresas.

El objetivo de este libro consiste en dar satisfacción a quien pretende obtener una panorámica tanto global de las normas fiscales en juego en esta materia como de aquellos aspectos singulares donde su aplicación práctica presenta mayor conflictividad e incertidumbres, y ofrecerle una visión integral y accesible a esta materia en cualquiera de sus facetas.

El grupo de autores que se hacen cargo de esta tarea, como en anteriores ocasiones, comprende a muy destacados especialistas en la materia, en especial, en todo lo tocante a su aplicación, con la ventaja de conocer de primera mano y en asunto tan complejo las entrañas y razones de las normas y su traducción práctica.

**Néstor CARMONA FERNÁNDEZ**