

Índice sistemático

Sumario	5
Nota del director	7
Prólogo	9
Capítulo 1. Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia: la aplicación del principio de libre competencia. Valoración a valor de mercado	13
1. Introducción	13
2. Consideraciones previas sobre el tratamiento tributario de los precios de transferencia y las operaciones vinculadas	15
2.1. La formulación del consenso internacional en el tratamiento tributario de los precios de transferencia	15
2.2. La importancia del derecho en agraz para la correcta comprensión e interpretación de la normativa tributaria sobre precios de transferencia	17
2.3. La influencia financiera en la regulación tributaria de los precios de transferencia	18
2.4. La adaptación de las directrices sobre precios de transferencia a la situación generada por el COVID-19	20
3. El tratamiento de los precios de transferencia en el modelo de convenio tributario de la OCDE	24
3.1. Evolución del modelo de convenio. Los informes de la OCDE y la normativa tributaria interna	24
3.2. Naturaleza del artículo 9.1 del modelo de convenio de la OCDE	29
4. El concepto de empresa asociada vs. el concepto de vinculación	33
4.1. La definición interna de vinculación frente a la de empresa asociada	34
4.2. La definición de la vinculación en la normativa del IS	35
4.3. La relación de vinculación aplicable a las personas físicas residentes	37
4.4. La relación de vinculación aplicable a las personas y entidades no residentes	38
5. El artículo 18.1 de la LIS: implicaciones	42
6. Las operaciones vinculadas en el IVA	43
6.1. Existencia de vinculación entre las partes	46
6.2. Que la vinculación incida en la recaudación final del impuesto	47
6.3. Naturaleza de la norma	49
6.4. Consecuencias	49
Capítulo 2. Historia de los precios de transferencia	53
1. ¿Por qué estudiar la historia de los precios de transferencia?	53
2. Los orígenes	55
2.1. Primeras normas nacionales	55
2.2. Los PDT en los primeros tratados internacionales	56
3. Nacimiento de los métodos para determinar el precio de transferencia	57

4. La llegada del <i>arm's lenght</i> a la OCDE y al grupo de expertos de la ONU	60
5. El nacimiento de los métodos basados en el beneficio	61
6. Nacimiento de la «regla del mejor método»	65
7. Valoración de los intangibles	66
7.1. Normas contra la expatriación de intangibles	68
7.2. El <i>super royalty</i> y los intangibles de difícil valoración	69
7.3. Acuerdos de contribución a costes	71
7.4. Titularidad jurídica y económica de los intangibles. <i>DEMPE</i>	73
8. Servicios intragrupo	75
9. Rango de valores de mercado	77
10. Infracciones y sanciones	78
11. El nacimiento de las obligaciones de documentación	79
12. Procedimiento administrativo	80
13. Operaciones de reestructuración empresarial	82
14. Atribución de beneficios al establecimiento permanente y reglas de reparto global de instituciones financieras	84
15. BEPS y los precios de transferencia	86
16. La delimitación exacta de las operaciones	88
17. Riesgos	90
18. Supercapitalización	92
19. La reforma del método de distribución del resultado	93
20. El llamado «sexto método»: transacciones con materias primas	94
21. Conclusión	95
Referencias bibliográficas	97
Capítulo 3. La «nueva arquitectura» de la fiscalidad internacional y precios de transferencia: los acuerdos de la OCDE <i>Inclusive Framework</i>, G20 y G7	101
1. Un «acuerdo histórico», pero: ¿hay acuerdo?, ¿es histórico?, ¿afecta a alguien?	101
2. La fiscalidad internacional, los precios de transferencia y la realidad de las empresas (la gran mayoría) no afectados	105
3. El contenido del <i>Statement</i> de la OCDE/IF: el pilar 1 y el pilar 2 como un todo (o quizá no) con efectos conjuntos	107
4. El pilar 1: la atribución de jurisdicción al Estado de la fuente o comercialización	110
4.1. La regla principal (cantidad A), aplicable a muy pocos grupos multinacionales, y la forma de garantizar la seguridad jurídica	110
4.1.1. La descripción del «acuerdo» sobre el pilar 1 y la cantidad A	110
4.1.2. La valoración del acuerdo sobre el pilar 1 y la cantidad A	113
4.2. La cantidad B aplicable a todas las empresas y grupos multinacionales	116
5. El pilar 2: el impuesto mínimo y las reglas complementarias	117
5.1. Introducción al pilar 2 y las reglas GloBE: ¿un estándar multilateral o un «multilateralismo unilateral»?	117
5.2. Las reglas GloBE en detalle, en especial, la IIR	121
5.3. La STTR como integrante del pilar 2 excluida de las reglas GloBE	126
5.4. El pilar 2: una valoración final	127
6. Los pilares y el derecho de la Unión Europea	128
6.1. Introducción	128

6.2. El pilar 1	129
6.3. El pilar 2	131
6.4. Conclusión sobre el acuerdo del <i>Statement</i> de la OCDE/IF y el derecho de la Unión Europea	135
7. Reflexiones finales	136
Adenda	140
Referencias bibliográficas	143
Capítulo 4. Los precios de transferencia en el derecho comparado: Europa y América Latina	147
1. Introducción	147
1.1. Antecedentes	147
1.1.1. Reino Unido	148
1.1.2. Estados Unidos	149
1.2. OCDE	150
1.2.1. Evolución hasta las directrices de la OCDE de 1995	150
1.2.2. Evolución reciente en la OCDE	151
1.2.2.1. Revisión de los capítulos I a III de las directrices	152
1.2.2.2. Capítulo IX sobre aspectos de precios de transferencia en la reestructuración de negocios	152
1.2.2.3. Nuevo artículo 7 (beneficios de la actividad empresarial) en el modelo de convenio fiscal de la OCDE	153
1.2.3. OCDE y BEPS	154
1.2.3.1. Acciones 8, 9 y 10	155
1.2.3.2. Acción 13	155
1.2.3.3. El convenio multilateral	156
1.2.3.4. Acción 4. Nuevo capítulo X sobre transacciones financieras	157
1.2.3.5. Acción 1. Pilares 1 y 2 de la OCDE	157
1.2.4. Impacto del COVID-19 en materia de precios de transferencia	158
2. Precios de transferencia en Europa	161
2.1. Introducción	161
2.1.1. Convenio de Arbitraje y nueva directiva de resolución de litigios fiscales	162
2.1.2. Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea	162
2.1.3. La Comisión Europea y la lucha contra el fraude fiscal	166
2.1.4. DAC 6	167
2.1.5. Tribunal de Justicia de la Unión Europea	168
2.1.6. Legislación de precios de transferencia en el ámbito europeo	171
2.2. Reino Unido	172
2.2.1. Introducción	172
2.2.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	173
2.2.3. Documentación	174
2.2.4. Sanciones	175
2.2.5. Acuerdos previos de valoración	176
2.2.6. HMRC <i>manuals</i>	176

2.3. Alemania	177
2.3.1. Introducción	177
2.3.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	177
2.3.3. Documentación	179
2.3.4. Sanciones	179
2.3.5. Acuerdos previos de valoración	180
2.4. Países Bajos	180
2.4.1. Introducción	180
2.4.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	181
2.4.3. Documentación	182
2.4.4. Sanciones	182
2.4.5. Acuerdos previos de valoración	183
2.5. Suiza	183
2.5.1. Introducción	183
2.5.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	184
2.5.3. Documentación	185
2.5.4. Sanciones	185
2.5.5. Acuerdos previos de valoración	185
2.6. Italia	186
2.6.1. Introducción	186
2.6.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	186
2.6.3. Sanciones	188
2.6.4. Acuerdos previos de valoración	189
3. Precios de transferencia en América Latina	189
3.1. Introducción	189
3.2. Brasil	192
3.2.1. Introducción	192
3.2.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	192
3.2.3. Documentación	193
3.2.3.1. Operaciones de importación	193
3.2.3.2. Operaciones de exportación	194
3.2.3.3. Intereses	196
3.2.3.4. Asistencia técnica y cánones	197
3.2.3.5. Doble imposición	197
3.2.3.6. Informe país por país	198
3.2.4. Sanciones	198
3.2.5. Acuerdos previos de valoración	198
3.3. México	199
3.3.1. Introducción	199
3.3.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	199
3.3.2.1. Carga de la prueba	199
3.3.2.2. Cuestiones específicas	200
3.3.2.3. Traspaso de acciones	201

3.3.2.4. Ajustes de precios de transferencia	201
3.3.2.5. Empresas de la industria maquiladora	201
3.3.3. Documentación	202
3.3.3.1. Dictamen fiscal	203
3.3.4. Sanciones	204
3.3.5. Acuerdos previos de valoración	204
3.3.6. Reforma en materia de subcontratación en México	205
3.3.7. La DAC 6 llega a México	205
3.4. Argentina	206
3.4.1. Introducción	206
3.4.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	206
3.4.2.1. Operaciones de importación y exportación entre entidades no vinculadas	208
3.4.2.2. Operaciones de importación y exportación de <i>commodities</i>	208
3.4.2.3. Uso de medidas estadísticas	208
3.4.3. Documentación	209
3.4.4. Sanciones	209
3.4.5. Acuerdos previos de valoración	210
3.4.6. Últimas publicaciones en materia de planificación fiscal tributaria	210
3.5. Colombia	210
3.5.1. Introducción	210
3.5.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	210
3.5.3. Documentación	211
3.5.4. Sanciones	212
3.5.5. Acuerdos previos de valoración	212
3.6. Chile	212
3.6.1. Introducción	212
3.6.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	213
3.6.3. Sanciones	213
3.6.4. Acuerdos previos de valoración	213
3.7. Perú	214
3.7.1. Introducción	214
3.7.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	214
3.7.3. Sanciones	215
3.7.4. Acuerdos previos de valoración	215
Capítulo 5. Ámbito subjetivo del perímetro de vinculación	217
1. Introducción	217
2. Supuestos de vinculación	218
2.1. Una entidad y sus socios o partícipes [art. 18.2 a) de la LIS]	219
2.1.1. El concepto de «entidad»	219
2.1.2. El porcentaje de participación del socio o partícipe	220
2.2. Una entidad y sus consejeros o administradores salvo lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones [art. 18.2 b) de la LIS]	222

2.3. Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores [art. 18.2 c) de la LIS]	228
2.3.1. Cónyuges	228
2.3.2. Parejas de hecho, parejas no casadas o uniones de hecho	228
2.3.3. Filiación no matrimonial. Filiación adoptiva	228
2.3.4. Cómputo del parentesco	229
2.4. Dos entidades que pertenezcan a un grupo [art. 18.2 de la LIS]	229
2.5. Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo [art. 18.2 e) de la LIS]	235
2.6. 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) de la LIS]	235
2.7. Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios [art. 18.2 g) de la LIS]	237
2.8. Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero [art. 18.2 h) de la LIS]. El supuesto inverso regulado en el TRLIRNR	238
2.9. La supresión de los supuestos de vinculación entre una entidad y los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo, y entre una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, de los socios o partícipes de otra entidad del grupo [antiguo art. 16.3 e) y g) del TRLIS]	239
2.10. La supresión del supuesto de vinculación entre entidades de un grupo de sociedades cooperativas [antiguo art. 16.3 l) del TRLIS]	240
3. Algunos supuestos en los que no existe vinculación	242
4. La vinculación en otros impuestos: diferencias con el alcance de la vinculación prevista en el ámbito del IS	243
4.1. La vinculación en el IRPF	243
4.2. La vinculación en el IRNR	244
4.3. La vinculación en el ámbito de los convenios de doble imposición	244
4.4. La vinculación en el IVA	245
5. La vinculación en el ámbito mercantil y contable. Relación con la vinculación en el IS	247
5.1. El concepto mercantil de vinculación como instrumento para prohibir determinadas actuaciones de los administradores	248
5.2. El concepto contable de vinculación para establecer la información que facilitar en la memoria de las cuentas anuales	249
6. Valoración del alcance de la vinculación en nuestra normativa	250
6.1. La evolución de la relación de supuestos de vinculación	251
6.2. La amplitud del perímetro de vinculación y la documentación de las operaciones vinculadas	251
6.3. Los problemas para la orientación del ajuste secundario	251
6.4. Los problemas detectados en el ámbito del IRPF	252
6.5. El contraste con otras disposiciones de la normativa del IS y del IRPF	253
6.6. El contraste con los ordenamientos tributarios de otros países	254
7. Conclusión	254

Capítulo 6. Relación entre normas contables y fiscales concernientes a operaciones vinculadas	255
1. Antecedentes	255
2. La regulación contable de la valoración de las operaciones entre empresas vinculadas	256
2.1. Obligación de valorar por el valor razonable	256
2.2. Reglas para determinar el valor razonable	257
2.3. Operaciones respecto de las que no se aplica el valor razonable	260
3. La regulación fiscal de la valoración de las operaciones entre empresas vinculadas	261
3.1. Valor de mercado y valor razonable en un mercado fiable	261
3.2. Los métodos de distribución del resultado y del margen neto	264
4. La contabilización de la operación vinculada a tenor de su realidad económica	267
5. El denominado ajuste correlativo y su relación con la contabilidad	271
6. El denominado ajuste secundario y transacción secundaria y su relación con la contabilidad ...	272
7. La doctrina de la OCDE y la representación contable de las operaciones vinculadas	274
8. Efectos contables de la denominada «restitución»	277
9. Conclusiones	278
Capítulo 7. Análisis de comparabilidad	281
1. La determinación del valor normal de mercado. El principio de libre competencia (<i>arm's length</i>)	281
2. El análisis de comparabilidad	284
2.1. Factores de comparabilidad	285
2.1.1. Características de los activos o de los servicios	286
2.1.2. El análisis funcional	287
2.1.2.1. Funciones realizadas	287
2.1.2.2. Riesgos	288
2.1.2.3. Esquemas más habituales de atribución de funciones y riesgos ...	291
2.1.3. Las cláusulas contractuales	293
2.1.4. Circunstancias económicas	294
2.1.5. Estrategias mercantiles	294
2.2. Otros elementos que inciden en la comparabilidad	295
2.2.1. Agregación de operaciones	295
2.2.2. Pérdidas	297
2.2.3. Utilización del rango de plena competencia	297
2.2.4. Utilización de datos de varios años	300
2.2.5. Otros factores de comparabilidad	300
2.2.5.1. Ahorros de localización	301
2.2.5.2. Grupos integrados de trabajadores	301
2.2.5.3. Sinergias	301
2.3. Realización del análisis de comparabilidad	302
2.3.1. La realización del análisis según la OCDE	302
2.3.2. Elección de la entidad que se va a analizar	303
2.3.3. Selección de comparables	304
2.3.3.1. Comparables internos	304

2.3.3.2. Comparables externos	305
2.3.3.3. Preferencia de comparables	306
2.3.3.4. Comparables imperfectos	307
2.3.3.5. Comparables secretos	308
2.3.4. Ajustes de comparabilidad	309
2.3.5. Cuestiones temporales	309
2.3.5.1. Momento de realizar la valoración	310
2.4. El análisis de comparabilidad y el método de valoración	311
3. Recaracterización de las operaciones	312
3.1. Ajustes derivados del análisis funcional	313
3.2. Ajustes derivados de la recalificación de las operaciones	314
Referencias bibliográficas	318
Capítulo 8. Métodos de valoración	319
1. Introducción	319
2. Descripción de los métodos según las directrices de la OCDE	320
2.1. Consideraciones generales	320
2.2. Métodos tradicionales	321
2.2.1. El método del precio libre comparable	321
2.2.2. El método del precio de reventa	323
2.2.3. El método del coste incrementado	324
2.3. Métodos transaccionales sobre el beneficio	327
2.3.1. El método del beneficio conjunto de la operación	327
2.3.2. El método del margen neto de la operación	329
2.3.2.1. Determinación del beneficio o margen neto	331
2.3.2.2. Indicadores de beneficio o de margen neto	331
2.4. Otros métodos	332
3. Normativa interna	334
Referencias bibliográficas	336
Capítulo 9. La obligación de documentación	337
1. Introducción	337
2. Doctrina internacional sobre la documentación que hay que elaborar	338
2.1. Los deberes de documentación en las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias. El efecto BEPS	341
2.1.1. Objetivos de la obligación de documentación sobre precios de transferencia	342
2.1.1.1. Evaluación por el contribuyente de su cumplimiento con el principio de plena competencia	342
2.1.1.2. Evaluación de riesgos de precios de transferencia	343
2.1.1.3. Inspección de precios de transferencia	343
2.1.2. Un enfoque de tres niveles de la documentación de precios de transferencia	344
2.1.2.1. Archivo maestro (<i>master file</i>)	344

2.1.2.2. Archivo local (<i>local file</i>)	345
2.1.2.3. Informe país por país (<i>country by country reporting</i>)	346
2.1.3. Cuestiones de cumplimiento	349
2.1.3.1. Documentación simultánea	349
2.1.3.2. Marco temporal	349
2.1.3.3. Relevancia	349
2.1.3.4. Conservación de documentos	350
2.1.3.5. Frecuencia de la actualización de la documentación	350
2.1.3.6. Idioma	351
2.1.3.7. Sanciones	351
2.1.3.8. Confidencialidad	352
2.2. El Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia: el Código de Conducta sobre documentación	352
3. La obligación de documentación	355
3.1. Operaciones excluidas de la documentación específica	358
3.2. Contenido simplificado de la documentación específica del contribuyente	359
3.3. Marco general de la obligación de documentación	359
3.4. Las obligaciones de documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente	362
3.4.1. Contenido de la documentación específica	363
3.4.2. Régimen sancionador	365
3.5. Las obligaciones de documentación específica del contribuyente	365
3.5.1. Obligación general de documentación	366
3.5.2. Obligaciones de documentación con contenido simplificado	367
3.5.3. Obligaciones de documentación según método de valoración	369
3.5.4. Régimen sancionador	370
4. Información país por país: modelo 231	371
5. Obligación de declaración informativa: modelo 232	375
5.1. Obligados a presentar el modelo 232 y cumplimentar la información de operaciones con personas o entidades vinculadas (art. 13.4 del RIS)	375
5.1.1. Operaciones generales y específicas	376
5.1.2. Operaciones excluidas	376
5.1.3. Operaciones con referencia al 50 % de la cifra de negocios	377
5.1.4. Contenido de la declaración	377
5.2. Operaciones con reducción de la renta procedente de activos intangibles	378
5.3. Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales	378
5.4. Plazo de presentación	378
Capítulo 10. La prestación de servicios intragrupo	381
1. Introducción	381
2. La regulación española sobre servicios intragrupo recogida en la LIS	381
3. Las directrices de la OCDE en materia de servicios intragrupo y su relevancia como guía interpretativa para aplicar la normativa española	387
3.1. Planteamiento general	387

3.2. Los principios elaborados por la OCDE en materia de servicios intragrupo	389
3.3. Los criterios OCDE para la determinación de la existencia de un servicio intragrupo ...	394
3.3.1. El análisis fáctico y casuístico	394
3.3.2. El test de la actividad	394
3.3.3. El test del beneficio específico	396
3.3.3.1. El análisis de las necesidades del receptor del servicio	397
3.3.3.2. El análisis del tipo de actividad desarrollada por el prestador, considerando su funcionalidad	399
3.4. Principales modificaciones introducidas en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia de 2017 en relación con el concepto de servicios intragrupo (actividades de accionista y servicios duplicados)	408
3.4.1. Cambios en materia de «actividades de accionista»	409
3.4.2. Cambios en relación con «servicios duplicados»	410
4. La remuneración de los servicios intragrupo con arreglo al principio de plena competencia ..	411
4.1. Aproximación a la cuestión de la valoración y del sistema de facturación del servicio intragrupo	411
4.2. El sistema de facturación (directa o indirecta) de los servicios intragrupo	417
5. El Proyecto OCDE/G20 BEPS y los servicios intragrupo de bajo valor	420
5.1. Introducción	420
5.2. El modelo simplificado para servicios intragrupo de bajo valor añadido recogido en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia de 2017 en aplicación del informe final BEPS (2015), acciones 8-10	421
5.2.1. Definición de «servicios intragrupo de bajo valor añadido»	423
5.2.2. Las bases del enfoque simplificado (mecanismo simplificado de facturación de servicios intragrupo de bajo valor añadido)	425
5.2.3. Documentación e información sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido	427
Referencias bibliográficas	432
Capítulo 11. Los servicios de los socios de sociedades profesionales, de administradores y consejeros	435
1. Introducción	435
2. Calificación de los rendimientos obtenidos por los socios como servicios profesionales ...	435
3. Personas o entidades vinculadas	438
4. Valoración de las operaciones de los socios profesionales. Norma de seguridad	438
4.1. Norma de seguridad para profesionales	440
5. Operaciones vinculadas no ajustadas a mercado	444
5.1. Restitución patrimonial	446
6. Operaciones vinculadas con consejeros y administradores	447
7. Caso especial de préstamos del consejero o administrador a la sociedad	449
8. Operaciones entre la sociedad y los familiares de los administradores o de los socios	451
9. Regularizaciones efectuadas por la Administración	452
10. Obligaciones de documentación	454
11. Obligaciones de información	455

Capítulo 12. Acuerdos de reparto de costes	457
1. Fundamento, propósito y regulación normativa de los acuerdos de reparto de costes	457
1.1. Introducción	457
1.2. La LIS ante los acuerdos de reparto de costes	458
1.3. Desarrollo reglamentario	460
1.3.1. Ámbito de las actividades o proyectos	460
1.3.2. Duración	461
1.3.3. Criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes	462
1.3.4. Especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes	463
1.3.5. Consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes	464
2. Naturaleza de los acuerdos de reparto de costes en la legislación del IS	465
2.1. Naturaleza jurídica de los acuerdos de reparto de costes	465
2.2. Interpretación del artículo 18.7 a) de la LIS	466
2.3. Las ventajas o utilidades esperadas por los partícipes	468
2.4. Ejemplos prácticos	471
3. La regulación de los <i>cost sharing agreements</i> en Estados Unidos	473
3.1. Requisitos documentales	474
3.2. Cálculo de las aportaciones	474
4. Métodos de determinación de las contribuciones en el IS	476
5. Revisión de los acuerdos alcanzados	480
6. Conclusión	483
Capítulo 13. Valoración de activos intangibles	485
1. Introducción: relevancia y problemática	485
2. Definición e identificación de activos intangibles	487
3. La propiedad legal y el derecho al retorno de la explotación del activo intangible	493
3.1. Trascendencia de la propiedad legal	493
3.2. Funciones relevantes para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de un activo intangible (<i>DEMPE functions</i>)	495
3.2.1. Realización de funciones y control	496
3.2.2. Uso de activos y asunción de riesgos	497
3.2.3. Divergencia entre el retorno inicialmente previsto y el retorno real	498
3.3. Metodología de análisis	498
4. Valoración de la transmisión o cesión de intangibles	500
4.1. Elementos que se deben tener en cuenta	500
4.2. Aplicación de los métodos de valoración	503
4.2.1. Precio libre comparable	503
4.2.2. Distribución del resultado	504
4.3. Aplicación de otras técnicas de valoración	504
4.4. Intangibles de valoración incierta en el momento de la operación e intangibles de muy difícil valoración	507
4.4.1. Intangibles de valoración incierta en el momento de la operación	507
4.4.2. Activos de difícil valoración	508

5. Valoración de operaciones de venta de bienes o prestación de servicios que involucran el uso de un intangible	510
Capítulo 14. Los procesos de reestructuración empresarial	513
1. Concepto y planteamiento de la problemática	513
2. Contexto económico y fiscal	514
3. Tipos de reorganización empresarial	519
3.1. Flujos corporativos de fabricación y distribución	520
3.2. Flujos corporativos de servicios, incluyendo funciones auxiliares o de apoyo	522
3.3. Flujos corporativos de índole financiera	524
3.4. Flujos corporativos ligados a la explotación de activos intangibles	524
4. Marco contractual y prueba de la realidad de la reorganización	528
4.1. Análisis del marco jurídico de obligaciones y derechos	528
4.2. Reconocimiento de la existencia de la reorganización	529
4.3. Prueba y valoración de la efectiva reasignación de funciones, riesgos y activos	534
4.4. La posible generación de establecimientos permanentes derivada de la reorganización	541
5. El derecho a la compensación derivado de la reorganización	545
5.1. Supuestos en los que procede considerar la existencia de un potencial derecho a compensación o indemnización	545
5.2. Pautas que hay que considerar en la valoración de la compensación/indemnización	549
6. La valoración de las operaciones vinculadas a la luz de la nueva organización	553
7. Algunas actuaciones de las Administraciones fiscales	555
8. Algunas reflexiones sobre el impacto de la digitalización en los procesos de reestructuración	561
9. Conclusión	563
Referencias bibliográficas	565
Capítulo 15. La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes	567
1. El establecimiento permanente. Concepto y clases	567
1.1. Introducción	567
1.2. El concepto de establecimiento permanente en el modelo de convenio de la OCDE ...	568
1.3. Modificaciones introducidas en el artículo 5 del MC OCDE por la acción 7 del Plan de Acción BEPS	570
1.3.1. Nueva redacción del artículo 5 del MC OCDE	570
1.3.2. Implementación de los cambios introducidos por el Plan de Acción BEPS en el artículo 5 del MC OCDE: el instrumento multilateral	573
1.3.3. Posición española en el instrumento multilateral en lo que se refiere a la figura del establecimiento permanente	574
1.4. El concepto de establecimiento permanente en la normativa española	575
1.5. Consideración del establecimiento permanente por la jurisprudencia española y la Administración tributaria	576
1.5.1. Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2011: caso Borax ...	576
1.5.2. Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2012: caso Roche	577
1.5.3. Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016: caso Dell	579
1.5.4. Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de octubre de 2018: caso Honda	580

1.5.5. Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de abril de 2021	581
1.5.6. Algunas consideraciones adicionales en relación con la interpretación de la DGT sobre el concepto de establecimiento permanente	582
1.6. Especial referencia al concepto de establecimiento permanente digital	584
2. El establecimiento permanente en el contexto de las operaciones vinculadas	590
2.1. Planteamiento general	590
2.2. Punto de partida: el enfoque tradicional del artículo 7 del MC OCDE	591
2.3. El informe de la OCDE sobre atribución de beneficios a los establecimientos permanentes	592
2.3.1. Introducción	592
2.3.2. La consideración del establecimiento permanente a partir de las interpretaciones que hace el informe del artículo 7 del MC OCDE	594
2.3.3. El enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes	595
2.3.4. Primer paso del enfoque autorizado de la OCDE: la hipótesis del establecimiento permanente como empresa distinta y separada	597
2.3.4.1. El «umbral» para considerar la existencia de «operaciones internas» (relaciones)	597
2.3.4.2. Las funciones humanas significativas para la asignación de riesgos al establecimiento permanente	598
2.3.4.3. La atribución de activos tangibles e intangibles al establecimiento permanente	600
2.3.4.4. La atribución de «capital libre» y de los costes de la financiación al establecimiento permanente	602
2.3.5. Segundo paso del enfoque autorizado de la OCDE: la aplicación de los factores de comparabilidad a las «relaciones» entre el establecimiento permanente y las partes restantes de la empresa	604
3. Tributación del establecimiento permanente	606
3.1. Renta mundial de la «empresa separada»	606
3.1.1. Aplicación previa al nuevo artículo 7 del MC OCDE	608
3.1.2. Aplicación posterior al nuevo artículo 7 del MC OCDE	610
3.2. Rentas imputables	612
3.2.1. Rendimientos de las explotaciones	612
3.2.2. Rendimientos y ganancias derivadas de los elementos patrimoniales afectos	612
3.2.2.1. Vinculación funcional	614
3.2.2.2. Desafecciones y/o transferencias internas de activos	614
3.2.2.3. Acciones y participaciones financieras	616
3.2.2.4. La transmisión del establecimiento permanente en su conjunto	618
3.2.2.5. El cese del establecimiento permanente	622
3.3. Determinación de la base imponible	622
3.3.1. Remisión general al IS	623
3.3.2. Determinación de los gastos deducibles	624
3.3.3. Pagos a la casa central o a otros establecimientos permanentes	625
3.3.3.1. Servicios y operaciones internas en general	626

3.3.3.2. Gastos financieros	627
3.3.3.3. Gastos de dirección y generales	631
3.3.3.4. Asimetrías híbridas	633
Referencias bibliográficas	636
Capítulo 16. Gastos financieros intragrupo	637
1. Introducción	637
2. Los gastos financieros en el IS	639
2.1. Valoración según el principio de plena competencia	639
2.1.1. Introducción	639
2.1.2. Regulación de aplicación	639
2.1.3. Factores que se deben considerar en la valoración de las operaciones financieras	640
2.2. Limitaciones en la deducibilidad gastos financieros	642
2.2.1. Introducción	642
2.2.2. Norma de aplicación	642
3. Tendencias supranacionales	646
3.1. Trabajos de la OCDE	646
3.1.1. Acción 4	646
3.1.2. Directrices de la OCDE en materia de operaciones financieras	652
3.1.2.1. Introducción	652
3.1.2.2. Delineación precisa de la transacción (sección B)	652
3.1.2.3. La función de tesorería (sección C)	654
3.1.2.4. Aseguradoras cautivas (sección D)	660
3.1.2.5. Pautas para determinar una tasa libre de riesgo y una tasa ajustada (sección F)	663
3.2. Trabajos de la Comisión Europea	665
3.2.1. Directivas antielusión fiscal de la Comisión Europea	665
3.2.2. Limitación de la deducibilidad de los gastos financieros por ATAD 1	665
4. Conclusiones	666
Capítulo 17. Procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas	669
1. Introducción	669
2. Tipo de procedimiento	670
3. Ámbito subjetivo	670
4. Motivación	672
5. Carácter provisional de la liquidación	672
6. Recursos y reclamaciones	673
7. Tasación pericial contradictoria	675
8. Interrupción de la prescripción	676
9. Efectos frente a las demás personas o entidades vinculadas	676
Referencias bibliográficas	679

Capítulo 18. El ajuste secundario	681
1. Introducción	681
2. El ajuste secundario en el nuevo marco fiscal de las operaciones vinculadas	682
3. Calificación contable del ajuste secundario	683
4. Calificación fiscal del ajuste secundario	685
4.1. La razón de ser del ajuste secundario	685
4.2. Reglas legales de calificación del ajuste secundario	687
4.3. Análisis crítico de las reglas legales de calificación del ajuste secundario	689
4.4. Análisis crítico del desarrollo reglamentario del artículo 16.8 del TRLIS	691
4.5. La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014	693
4.6. La Ley 27/2014, del IS	694
5. El ajuste secundario en retenciones e ingresos a cuenta	697
6. Ajuste secundario y sanciones	698
7. Ajuste secundario y régimen de consolidación fiscal	699
8. Ajuste secundario e impuesto sobre transmisiones patrimoniales	700
9. Algunas resoluciones y pronunciamientos judiciales	700
9.1. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de abril de 2016	700
9.2. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2. ^a , de 17 de diciembre de 2020, recurso 6649/2017	702
9.3. Sentencia de la Audiencia Nacional 83/2017, de 9 de febrero, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2. ^a , recurso 1/2015	704
9.4. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 610/2019, de 23 de mayo ..	704
9.5. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de julio de 2020 ...	705
10. Algunas observaciones y precisiones de interés	706
10.1. Distribución de beneficios encubierta	706
10.2. Préstamos sin interés	706
10.3. Supuestos de vinculación socio-sociedad	706
10.4. Relación sociedad-administradores	707
10.5. Relación sociedad-personas vinculadas con los socios	708
10.6. Relación entre sociedades de un mismo grupo familiar	709
10.7. Relación sociedad-sociedad	709
10.8. Condonación de créditos	709
11. Conclusión	710
Referencias bibliográficas	715
Capítulo 19. Régimen especial de infracciones y sanciones	717
1. Régimen de infracciones de las operaciones vinculadas	717
1.1. Bien jurídico protegido. Infracción del principio <i>ne bis in idem</i>	719
1.2. Elemento objetivo. La conducta infractora. Quiebra de los principios de legalidad y tipicidad penal	722
1.2.1. Segunda modalidad infractora	722
1.2.2. Primera modalidad infractora	722
1.3. Elemento subjetivo	724

2. Régimen sancionador de las operaciones vinculadas	725
2.1. Relevancia del concepto que da el reglamento de «dato» y «conjunto de datos». Infracción del principio de legalidad. Arbitrariedad y desproporción punitiva	726
2.2. La progresión en las sanciones	730
3. La sancionabilidad de las conductas en materia de operaciones vinculadas antes de la Ley 36/2006	730
4. La inviabilidad de castigar las desviaciones del valor normal de mercado salvo mediante la aplicación del ajuste secundario	732
Referencias bibliográficas	735
Capítulo 20. Los acuerdos previos de valoración	737
1. Antecedentes	737
2. Definición	739
3. Marco jurídico	740
4. ¿Qué es un APA?	742
4.1. Una visión general del proceso para alcanzar un APA	744
4.2. Actividades habitualmente cubiertas por un APA	744
4.3. Principios jurídicos	745
4.3.1. Efectos legales de los APA	745
4.3.2. Los convenios de doble imposición	746
4.3.3. Los APA y el valor en aduana	746
4.3.4. Metodología y principio de libre concurrencia	747
4.3.5. Confidencialidad de los datos	747
5. Candidatos para el APA	748
6. Solicitud del APA	748
6.1. Actuaciones previas	748
6.1.1. Objetivo perseguido por las actuaciones previas preliminares	748
6.1.2. Aspectos procedimentales	749
6.1.3. Elementos de discusión	749
6.1.3.1. Cuestiones procedimentales	749
6.1.3.2. Cuestiones de hecho	749
6.2. Propuesta de APA	750
6.2.1. Introducción	750
6.2.2. Reglas procesales	750
6.2.3. Cuestiones generales	751
6.2.4. Información sobre precios comparables	754
6.2.5. Metodología	755
6.2.6. Asunciones críticas	755
7. Procedimiento para la obtención de un APA	757
7.1. Criterios de evaluación	757
7.2. Realización del APA	757
7.2.1. Primer contacto con la Administración posterior a la solicitud del APA	757
7.2.2. Criterios de coordinación entre las autoridades competentes intervinientes ..	757
7.2.3. Desistimiento durante la negociación	758
7.2.4. Efectos de un acuerdo sin presencia del contribuyente	758

7.3. Formalización del acuerdo	758
7.3.1. Formato	758
7.3.2. Posible contenido	759
7.3.3. Tasas y costas del APA	759
8. Vigilancia del APA	760
8.1. Conservación de justificantes	760
8.2. Métodos de supervisión	760
8.2.1. Informe anual	760
8.2.2. Inspección	760
8.3. Cancelación de un APA	761
8.4. Revisión de un APA	761
8.5. Renovación del APA	761
9. Análisis del comportamiento de los participantes en un APA	762
10. Intercambio de información de un APA	763
10.1. DAC 3	763
10.2. DAC 6	763
11. Conclusión	764
Anexo. Datos estadísticos sobre los APA. Comisión Europea, marzo 2021	766
Referencias bibliográficas	774
Capítulo 21. Procedimiento amistoso y mecanismos de resolución de conflictos de la Unión Europea	775
1. Introducción	775
2. Procedimientos amistosos	777
2.1. Nuevo modelo de convenio de la OCDE 2017, convenio multilateral y convenios bilaterales españoles en vigor	778
2.2. Artículo 9. Empresas asociadas	779
2.2.1. Acción 14 de BEPS: nuevos comentarios relacionados con el artículo 9	781
2.3. Procedimientos amistosos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 25 del modelo de convenio de la OCDE	782
2.3.1. Personas que pueden presentar el procedimiento amistoso	783
2.3.2. Actos que determinan el momento a partir del cual puede presentarse este procedimiento	784
2.3.3. Plazos para plantear un procedimiento amistoso	784
2.3.4. Recursos internos	785
2.3.5. Obligación de llegar a un acuerdo, ¿es lo mismo que obligación de eliminar la doble imposición?	785
2.3.6. Prescripción	786
2.3.7. Aplicación del acuerdo	788
2.3.8. Compatibilidad de los acuerdos y las posibles sentencias	788
2.4. Artículo 25.3	788
2.5. Artículo 25.5. Arbitraje	790
2.5.1. Diferentes opciones para plantear a la Comisión de Arbitraje	792
2.6. Plazo de tramitación	793

3. Convenio de Arbitraje de la Unión Europea	794
3.1. Principios básicos	795
3.2. Personas que pueden presentarlo	795
3.3. Inicio del cómputo de los dos años	795
3.4. Compatibilidad con los recursos internos	797
3.5. Comisión de arbitraje	797
3.5.1. Miembros	798
3.5.2. Funcionamiento	798
3.5.3. Efectos del dictamen	798
3.6. Existencia de sanciones graves	799
3.7. Otras cuestiones planteadas en el Código de Conducta	799
3.7.1. Subcapitalización	799
3.7.2. Casos triangulares	801
3.7.3. Intereses	802
4. Normativa interna	804
4.1. Autoridad competente y participación del interesado	804
4.2. ¿Son susceptibles de recurso los acuerdos de los procedimientos amistosos?	805
4.3. Tratamiento de los intereses	806
4.4. Suspensión de la deuda	806
4.5. Suspensión de la vía de tribunales	807
5. Directiva de resolución de conflictos	807
5.1. Principales diferencias	808
5.2. Relación entre los procedimientos	810
Referencias bibliográficas	811

