

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	11
1. Introducción	11
2. Consideraciones previas sobre el tratamiento tributario de los precios de transferencia y las operaciones vinculadas	13
2.1. La formulación del consenso internacional en el tratamiento tributario de los precios de transferencia	13
2.2. La importancia del derecho en agraz para la correcta comprensión e interpretación de la normativa tributaria sobre precios de transferencia	15
2.3. La influencia financiera en la regulación tributaria de los precios de transferencia	17
2.4. La adaptación de las directrices sobre precios de transferencia a la situación generada por el COVID-19	19
3. El tratamiento de los precios de transferencia en el modelo de convenio tributario de la OCDE	21
3.1. Evolución del modelo de convenio. Los informes de la OCDE y la normativa tributaria interna	21
3.2. Naturaleza del artículo 9.1 del modelo de convenio de la OCDE	26
4. El concepto de empresa asociada vs. el concepto de vinculación	31
4.1. La definición interna de vinculación frente a la de empresa asociada	32
4.2. La definición de la vinculación en la normativa del IS	33
4.3. La relación de vinculación aplicable a las personas físicas residentes	34
4.4. La relación de vinculación aplicable a las personas y entidades no residentes	36
5. El artículo 18.1 de la LIS: implicaciones	39
6. Las operaciones vinculadas en el IVA	41
6.1. Existencia de vinculación entre las partes	43
6.2. Que la vinculación incida en la recaudación final del impuesto	44
6.3. Naturaleza de la norma	46
6.4. Consecuencias	47
Capítulo 2. Historia de los precios de transferencia	51
1. ¿Por qué estudiar la historia de los precios de transferencia?	51
2. Los orígenes	53
2.1. Primeras normas nacionales	53
2.2. Los PDT en los primeros tratados internacionales	54

3. Nacimiento de los métodos para determinar el precio de transferencia	55
4. La llegada del <i>arm's lenght</i> a la OCDE y al grupo de expertos de la ONU	58
5. El nacimiento de los métodos basados en el beneficio	59
6. Nacimiento de la «regla del mejor método»	63
7. Valoración de los intangibles	64
7.1. Normas contra la expatriación de intangibles	66
7.2. El <i>super royalty</i> y los intangibles de difícil valoración	67
7.3. Acuerdos de contribución a costes	69
7.4. Titularidad jurídica y económica de los intangibles. DEMPE	71
8. Servicios intragrupo	73
9. Rango de valores de mercado	75
10. Infracciones y sanciones	76
11. El nacimiento de las obligaciones de documentación	77
12. Procedimiento administrativo	78
13. Operaciones de reestructuración empresarial	80
14. Atribución de beneficios al establecimiento permanente y reglas de reparto global de instituciones financieras	82
15. BEPS y los precios de transferencia	84
16. La delimitación exacta de las operaciones	86
17. Riesgos	88
18. Supercapitalización	90
19. La reforma del método de distribución del resultado	91
20. El llamado «sexto método»: transacciones con materias primas	92
21. El monto B.....	94
22. Conclusión	96
Referencias bibliográficas	97
Capítulo 3. Los precios de transferencia en el nuevo contexto internacional	99
1. Introducción	99
2. La solución en dos pilares de la OCDE	99
3. Pilar 1	100
3.1. Cantidad A	100
3.1.1. Grupos multinacionales sujetos a la cantidad A	100
3.1.2. Jurisdicciones de mercado	101
3.1.3. Determinación de la cantidad A	101
3.1.4. Eliminación de la doble imposición	102
3.1.5. Declaración y pago de la cantidad A	102
3.1.6. Seguridad jurídica	102
3.1.7. Entrada en vigor del convenio multilateral	103
3.1.8. Supresión de los impuestos a los servicios digitales	103
3.2. Cantidad B	103
3.2.1. Ámbito subjetivo	104
3.2.2. Ámbito objetivo	104
3.2.3. Método de valoración	104

3.2.4. Indicador de beneficios	104
3.2.5. Matriz de resultados	105
3.2.6. Medida opcional	106
3.2.7. Seguridad jurídica	106
3.2.8. Inclusión de la cantidad B en las directrices de la OCDE de precios de transferencia	106
4. Pilar 2	106
4.1. Tributación mínima de los grupos multinacionales (<i>GloBE model rules</i>)	107
4.1.1. Grupos multinacionales sujetos a las normas modelo GloBE	107
4.1.2. Normas modelo GloBE	108
4.1.3. Sujetos pasivos	108
4.1.4. Beneficio computable	109
4.1.5. Impuestos cubiertos	109
4.1.6. Reducción por sustancia	109
4.1.7. Puertos seguros	110
4.1.8. Declaración informativa GIR	111
4.1.9. Intercambio de información	111
4.1.10. Inspecciones domésticas	112
4.1.11. Directiva de la Unión Europea	112
4.1.12. Implementación	112
4.2. Norma de sujeción a impuestos (<i>subject to tax rule</i>)	113
5. Iniciativas en la Unión Europea	114
5.1. Propuesta de directiva BEFIT	114
5.1.1. Alcance subjetivo	114
5.1.2. Cálculo de la base imponible	115
5.1.3. Enfoque simplificado de precios de transferencia de entidades del grupo BEFIT con entidades vinculadas fuera del grupo BEFIT	116
5.1.4. Gestión e inspección	117
5.2. Propuesta de directiva sobre precios de transferencia	118
5.3. Propuesta de directiva HOT	119
6. Conclusiones	119
Referencias bibliográficas	122
Capítulo 4. Los precios de transferencia en el derecho comparado: Europa y América Latina	123
1. Introducción	123
1.1. Antecedentes	123
1.1.1. Reino Unido	124
1.1.2. Estados Unidos	125
1.2. OCDE	126
1.2.1. Evolución hasta las directrices de la OCDE de 1995	126
1.2.2. Evolución reciente en la OCDE	127
1.2.2.1. Revisión de los capítulos I a III de las directrices	128

1.2.2.2. Capítulo IX sobre aspectos de precios de transferencia en la reestructuración de negocios	128
1.2.2.3. Artículo 7 (beneficios de la actividad empresarial) en el modelo de convenio fiscal de la OCDE	129
1.2.3. OCDE y BEPS	130
1.2.3.1. Acciones 8, 9 y 10	131
1.2.3.2. Acción 13	132
1.2.3.3. Acción 4. Nuevo capítulo X sobre transacciones financieras	133
1.2.3.4. El convenio multilateral	133
1.2.3.5. Acción 1. Pilares 1 y 2 de la OCDE	135
2. Precios de transferencia en Europa	138
2.1. Introducción	138
2.1.1. Convenio de Arbitraje y directiva de resolución de litigios fiscales	138
2.1.2. Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea	139
2.1.3. La Unión Europea y las nuevas propuestas sobre la tributación de las multinacionales	143
2.1.4. La Comisión Europea y la lucha contra el fraude fiscal	145
2.1.5. DAC 6	147
2.1.6. Tribunal de Justicia de la Unión Europea	148
2.1.7. Legislación de precios de transferencia en el ámbito europeo	151
2.2. Reino Unido	153
2.2.1. Introducción	153
2.2.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	153
2.2.3. Documentación	155
2.2.4. Sanciones	156
2.2.5. Acuerdos previos de valoración	157
2.2.6. HMRC <i>manuals</i>	157
2.3. Alemania	158
2.3.1. Introducción	158
2.3.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	159
2.3.3. Documentación	161
2.3.4. Sanciones	162
2.3.5. Acuerdos previos de valoración	163
2.4. Países Bajos	164
2.4.1. Introducción	164
2.4.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	165
2.4.3. Documentación	166
2.4.4. Sanciones	166
2.4.5. Acuerdos previos de valoración	167
2.5. Suiza	167
2.5.1. Introducción	167
2.5.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	168
2.5.3. Documentación	169

2.5.4. Sanciones	169
2.5.5. Acuerdos previos de valoración	170
2.6. Italia	170
2.6.1. Introducción	170
2.6.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	171
2.6.3. Sanciones	173
2.6.4. Acuerdos previos de valoración	173
3. Precios de transferencia en América Latina	174
3.1. Introducción	174
3.2. Brasil	176
3.2.1. Introducción	176
3.2.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	177
3.2.2.1. Características de la legislación anterior	177
3.2.2.2. Características de la nueva legislación	178
3.2.2.3. Subcapitalización	179
3.2.3. Documentación	180
3.2.4. Sanciones	180
3.2.5. Acuerdos previos de valoración	181
3.3. México	181
3.3.1. Introducción	181
3.3.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	182
3.3.2.1. Carga de la prueba	182
3.3.2.2. Cuestiones específicas	182
3.3.2.3. Reforma fiscal 2022	183
3.3.3. Documentación	184
3.3.3.1. Dictamen fiscal e información sobre la situación fiscal (ISSIF)	185
3.3.3.2. Empresas de la industria maquiladora	185
3.3.4. Sanciones	186
3.3.5. Acuerdos previos de valoración	186
3.3.6. La DAC 6 llega a México	187
3.4. Argentina	187
3.4.1. Introducción	187
3.4.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	188
3.4.2.1. Operaciones de importación y exportación entre entidades no vinculadas	189
3.4.2.2. Operaciones de importación y exportación de commodities	189
3.4.2.3. Uso de medidas estadísticas	190
3.4.3. Documentación	190
3.4.4. Sanciones	190
3.4.5. Acuerdos previos de valoración	191
3.4.6. Últimas publicaciones en materia de operaciones internacionales	191
3.5. Colombia	191
3.5.1. Introducción	191

3.5.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	191
3.5.3. Documentación	192
3.5.4. Sanciones	193
3.5.5. Acuerdos previos de valoración	193
3.6. Chile	194
3.6.1. Introducción	194
3.6.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	194
3.6.3. Sanciones	194
3.6.4. Acuerdos previos de valoración	195
3.7. Perú	195
3.7.1. Introducción	195
3.7.2. Principales características de la normativa de precios de transferencia	196
3.7.3. Sanciones	196
3.7.4. Acuerdos previos de valoración	196
Capítulo 5. Ámbito subjetivo del perímetro de vinculación	199
1. Introducción	199
2. Supuestos de vinculación	200
2.1. Una entidad y sus socios o partícipes [art. 18.2 a) de la LIS]	201
2.1.1. El concepto de «entidad»	201
2.1.2. El porcentaje de participación del socio o partícipe	202
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]	204
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]	210
2.3.1. Cónyuges	210
2.3.2. Parejas de hecho, parejas no casadas o uniones de hecho	211
2.3.3. Filiación no matrimonial. Filiación adoptiva	211
2.3.4. Cómputo del parentesco	211
2.4. Dos entidades que pertenezcan a un grupo [art. 18.2 de la LIS]	212
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]	218
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]	218
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]	220
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	221
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]	222

2.10. La supresión del supuesto de vinculación entre entidades de un grupo de sociedades cooperativas [antiguo art. 16.3 l) del TRLIS]	224
3. Algunos supuestos en los que no existe vinculación	225
4. La vinculación en otros impuestos: diferencias con el alcance de la vinculación prevista en el ámbito del IS	226
4.1. La vinculación en el IRPF	227
4.2. La vinculación en el IRNR	227
4.3. La vinculación en el ámbito de los CDI	227
4.4. La vinculación en el IVA	228
5. La vinculación en el ámbito mercantil y contable. Relación con la vinculación en el IS	230
5.1. El concepto mercantil de vinculación como instrumento para prohibir determinadas actuaciones de los administradores	230
5.2. El concepto contable de vinculación para establecer la información que facilitar en las cuentas anuales	232
5.3. Las operaciones vinculadas realizadas por sociedades cotizadas	233
6. Valoración del alcance de la vinculación en nuestra normativa	234
6.1. La evolución de la relación de supuestos de vinculación	234
6.2. La amplitud del perímetro de vinculación y la documentación de las operaciones vinculadas	235
6.3. Los problemas para la orientación del ajuste secundario	235
6.4. Los problemas detectados en el ámbito del IRPF	235
6.5. El contraste con otras disposiciones de la normativa del IS y del IRPF	236
6.6. El contraste con los ordenamientos tributarios de otros países	237
7. Conclusión	238
Capítulo 6. Relación entre normas contables y fiscales concernientes a operaciones vinculadas	239
1. Antecedentes	239
2. La regulación contable de la valoración de las operaciones entre empresas vinculadas	240
2.1. Obligación de valorar por el valor razonable	240
2.2. Reglas para determinar el valor razonable	241
2.3. Operaciones respecto de las que no se aplica el valor razonable.....	244
3. La regulación fiscal de la valoración de las operaciones entre empresas vinculadas	245
3.1. Valor de mercado y valor razonable en un mercado fiable	245
3.2. Los métodos de distribución del resultado y del margen neto	248
3.3. Operaciones singulares.....	251
4. La contabilización de la operación vinculada a tenor de su realidad económica	251
5. Los ajustes relativos a las operaciones vinculadas y su relación con la contabilidad	256
5.1. El ajuste primario	257
5.2. El ajuste correlativo	257
5.3. El ajuste secundario	258

5.4. El ajuste compensatorio	260
5.5. La restitución	263
6. Conclusiones	264
Capítulo 7. Análisis de comparabilidad	267
1. La determinación del valor normal de mercado. El principio de libre competencia (<i>arm's length</i>)	267
2. El análisis de comparabilidad	270
2.1. Factores de comparabilidad	271
2.1.1. Características de los activos o de los servicios	272
2.1.2. El análisis funcional	273
2.1.2.1. Funciones realizadas	273
2.1.2.2. Riesgos	274
2.1.2.3. Esquemas más habituales de atribución de funciones y riesgos ...	277
2.1.3. Las cláusulas contractuales	279
2.1.4. Circunstancias económicas	280
2.1.5. Estrategias mercantiles	280
2.2. Otros elementos que inciden en la comparabilidad	281
2.2.1. Agregación de operaciones	281
2.2.2. Pérdidas	283
2.2.3. Utilización de datos de varios años	283
2.2.4. Otros factores de comparabilidad	284
2.2.4.1. Ahorros de localización	284
2.2.4.2. Grupos integrados de trabajadores	285
2.2.4.3. Sinergias	285
2.3. Realización del análisis de comparabilidad	286
2.3.1. La realización del análisis según la OCDE	286
2.3.2. Elección de la entidad que se va a analizar	287
2.3.3. Selección de comparables	287
2.3.3.1. Comparables internos	288
2.3.3.2. Comparables externos	288
2.3.3.3. Preferencia de comparables	290
2.3.3.4. Comparables imperfectos	290
2.3.3.5. Comparables secretos	292
2.3.4. Ajustes de comparabilidad	293
2.3.5. Cuestiones temporales	293
2.3.5.1. Momento de realizar la valoración	293
2.3.6. Utilización del rango de plena competencia	295
2.4. El análisis de comparabilidad y el método de valoración	297
3. Recaracterización de las operaciones	298
3.1. Ajustes derivados del análisis funcional	299
3.2. Ajustes derivados de la recalificación de las operaciones	300
Referencias bibliográficas	304

Capítulo 8. Métodos de valoración	305
1. Introducción	305
2. Descripción de los métodos según las directrices de la OCDE	306
2.1. Consideraciones generales	306
2.2. Métodos tradicionales	307
2.2.1. El método del precio libre comparable	307
2.2.2. El método del precio de reventa	309
2.2.3. El método del coste incrementado	310
2.3. Métodos transaccionales sobre el beneficio	312
2.3.1. El método del beneficio conjunto de la operación	313
2.3.2. El método del margen neto de la operación	314
2.3.2.1. Determinación del beneficio o margen neto	316
2.3.2.2. Indicadores de beneficio o de margen neto	317
2.4. Otros métodos	318
3. Normativa interna	319
Referencias bibliográficas	321
Capítulo 9. La obligación de documentación	323
1. Introducción	323
2. Doctrina internacional sobre la documentación que hay que elaborar	324
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	327
2.1.1. Objetivos de la obligación de documentación sobre precios de transferencia	328
2.1.1.1. Evaluación por el contribuyente de su cumplimiento con el principio de plena competencia	328
2.1.1.2. Evaluación de riesgos de precios de transferencia	329
2.1.1.3. Inspección de precios de transferencia	329
2.1.2. Un enfoque de tres niveles de la documentación de precios de transferencia	330
2.1.2.1. Archivo maestro (<i>master file</i>)	331
2.1.2.2. Archivo local (<i>local file</i>)	331
2.1.2.3. Informe país por país (CbCR)	332
2.1.3. Cuestiones de cumplimiento	335
2.1.3.1. Documentación simultánea	335
2.1.3.2. Marco temporal	335
2.1.3.3. Relevancia	336
2.1.3.4. Conservación de documentos	336
2.1.3.5. Frecuencia de la actualización de la documentación	337
2.1.3.6. Idioma	337
2.1.3.7. Sanciones	337
2.1.3.8. Confidencialidad	338

2.2. El Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia: el Código de Conducta sobre documentación	338
3. La obligación de documentación	342
3.1. Operaciones excluidas de la documentación específica	344
3.2. Contenido simplificado de la documentación específica del contribuyente	346
3.3. Marco general de la obligación de documentación	346
3.4. Las obligaciones de documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente	349
3.4.1. Contenido de la documentación específica	350
3.4.2. Régimen sancionador	352
3.5. Las obligaciones de documentación específica del contribuyente	352
3.5.1. Obligación general de documentación	353
3.5.2. Obligaciones de documentación con contenido simplificado	354
3.5.3. Obligaciones de documentación según método de valoración	356
3.5.4. Régimen sancionador	357
4. Información país por país: modelo 231	358
5. Obligación de declaración informativa: modelo 232	362
5.1. Obligados a presentar el modelo 232 y cumplimentar la información de operaciones con personas o entidades vinculadas (art. 13.4 del RIS)	362
5.1.1. Operaciones generales y específicas	363
5.1.2. Operaciones excluidas	363
5.1.3. Operaciones con referencia al 50 % de la cifra de negocios	364
5.1.4. Contenido de la declaración	364
5.2. Operaciones con reducción de la renta procedente de activos intangibles	365
5.3. Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales	365
5.4. Plazo de presentación	365
Capítulo 10. La prestación de servicios intragrupo	369
1. Introducción	369
2. La regulación española sobre servicios intragrupo recogida en la LIS	369
3. Las directrices de la OCDE en materia de servicios intragrupo y su relevancia como guía interpretativa para aplicar la normativa española	376
3.1. Planteamiento general	376
3.2. Los principios elaborados por la OCDE en materia de servicios intragrupo	379
3.3. Los criterios OCDE para la determinación de la existencia de un servicio intragrupo	383
3.3.1. El análisis fáctico y casuístico	383
3.3.2. El test de la actividad	383
3.3.3. El test del beneficio específico	385
3.3.3.1. El análisis de las necesidades del receptor del servicio	387
3.3.3.2. El análisis del tipo de actividad desarrollada por el prestador, considerando su funcionalidad	388

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)	397
3.4.1. Cambios en materia de «actividades de accionista»	398
3.4.2. Cambios en relación con «servicios duplicados»	400
4. La remuneración de los servicios intragrupo con arreglo al principio de plena competencia	401
4.1. Aproximación a la cuestión de la valoración y del sistema de facturación del servicio intragrupo	401
4.2. El sistema de facturación (directa o indirecta) de los servicios intragrupo	406
5. El Proyecto OCDE/G20 BEPS y los servicios intragrupo de bajo valor	409
5.1. Introducción	409
5.2. El modelo simplificado para servicios intragrupo de bajo valor añadido recogido en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia de 2017-2022 en aplicación del informe final BEPS (2015), acciones 8-10	411
5.2.1. Definición de «servicios intragrupo de bajo valor añadido»	412
5.2.2. Las bases del enfoque simplificado (mecanismo simplificado de facturación de servicios intragrupo de bajo valor añadido)	414
5.2.3. Documentación e información sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido	417
Referencias bibliográficas	421
Capítulo 11. Los servicios de los socios de sociedades profesionales, de administradores y consejeros	425
1. Introducción	425
2. Calificación de los rendimientos obtenidos por los socios como servicios profesionales	425
3. Personas o entidades vinculadas	428
4. Valoración de las operaciones de los socios profesionales. Norma de seguridad	428
4.1. Norma de seguridad para profesionales	430
5. Operaciones vinculadas no ajustadas a mercado	434
5.1. Restitución patrimonial	436
6. Operaciones vinculadas con consejeros y administradores	437
7. Caso especial de préstamos del consejero o administrador a la sociedad	439
8. Operaciones entre la sociedad y los familiares de los administradores o de los socios	441
9. Regularizaciones efectuadas por la Administración. Operaciones vinculadas vs. simulación	442
10. Obligaciones de documentación	445
11. Obligaciones de información	446
Capítulo 12. Acuerdos de reparto de costes	447
1. Fundamento, propósito y regulación normativa de los acuerdos de reparto de costes	447
1.1. Introducción	447
1.2. La LIS ante los acuerdos de reparto de costes	448
1.3. Desarrollo reglamentario	449
1.3.1. Ámbito de las actividades o proyectos	449

1.3.2. Duración	451
1.3.3. Criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados entre los partícipes	451
1.3.4. Especificación de las tareas y responsabilidades de los partícipes	452
1.3.5. Consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes	453
2. Naturaleza de los acuerdos de reparto de costes en la legislación del IS	454
2.1. Naturaleza jurídica de los acuerdos de reparto de costes	454
2.2. Interpretación del artículo 18.7 a) de la LIS	455
2.3. Las ventajas o utilidades esperadas por los partícipes	457
2.4. Ejemplos prácticos	460
3. La regulación de los <i>cost sharing agreements</i> en Estados Unidos	462
3.1. Requisitos documentales	463
3.2. Cálculo de las aportaciones	463
4. Métodos de determinación de las contribuciones en el IS	465
5. Revisión de los acuerdos alcanzados	469
6. Conclusión	472
Capítulo 13. Valoración de activos intangibles	473
1. Introducción: relevancia y problemática	473
2. Definición e identificación de activos intangibles	475
3. La propiedad legal y el derecho al retorno de la explotación del activo intangible	481
3.1. Trascendencia de la propiedad legal	482
3.2. Funciones relevantes para el desarrollo, mejora, mantenimiento, protección y explotación de un activo intangible (<i>DEMPE functions</i>)	483
3.2.1. Realización de funciones y control	484
3.2.2. Uso de activos y asunción de riesgos	485
3.2.3. Divergencia entre el retorno inicialmente previsto y el retorno real	486
3.3. Metodología de análisis	486
4. Valoración de la transmisión o cesión de intangibles	489
4.1. Elementos que se deben tener en cuenta	489
4.2. Aplicación de los métodos de valoración	492
4.2.1. Precio libre comparable	493
4.2.2. Distribución del resultado	493
4.3. Aplicación de otras técnicas de valoración	494
4.4. Intangibles de valoración incierta en el momento de la operación e intangibles de muy difícil valoración	497
4.4.1. Intangibles de valoración incierta en el momento de la operación	497
4.4.2. Activos de difícil valoración	498
5. Valoración de operaciones de venta de bienes o prestación de servicios que involucran el uso de un intangible	500
Capítulo 14. Los procesos de reestructuración empresarial	503
1. Concepto y planteamiento de la problemática	503

2. Contexto económico y fiscal	504
3. Tipos de reorganización empresarial	509
3.1. Flujos corporativos de fabricación y distribución	509
3.2. Flujos corporativos de servicios, incluyendo funciones auxiliares o de apoyo	512
3.3. Flujos corporativos de índole financiera	513
3.4. Flujos corporativos ligados a la explotación de activos intangibles	514
4. Marco contractual y prueba de la realidad de la reorganización	517
4.1. Análisis del marco jurídico de obligaciones y derechos	517
4.2. Reconocimiento de la existencia de la reorganización	519
4.3. Prueba y valoración de la efectiva reasignación de funciones, riesgos y activos	523
4.4. La posible generación de establecimientos permanentes derivada de la reorganización	530
5. El derecho a la compensación derivado de la reorganización	534
5.1. Supuestos en los que procede considerar la existencia de un potencial derecho a compensación o indemnización	534
5.2. Pautas que hay que considerar en la valoración de la compensación/indemnización	537
6. La valoración de las operaciones vinculadas a la luz de la nueva organización	541
7. Algunas actuaciones de las Administraciones fiscales	543
8. Algunas reflexiones sobre el impacto de la digitalización en los procesos de reestructuración	550
9. Conclusión	552
Referencias bibliográficas	554
Capítulo 15. La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes	555
1. El establecimiento permanente. Concepto y clases	555
1.1. Introducción	555
1.2. El concepto de establecimiento permanente en el modelo de convenio de la OCDE ..	556
1.3. Modificaciones introducidas en el artículo 5 del MC OCDE por la acción 7 del Plan de Acción BEPS	558
1.3.1. Nueva redacción del artículo 5 del MC OCDE	558
1.3.2. Implementación de los cambios introducidos por el Plan de Acción BEPS en el artículo 5 del MC OCDE: el instrumento multilateral	561
1.3.3. Posición española en el instrumento multilateral en lo que se refiere a la figura del establecimiento permanente	562
1.4. El concepto de establecimiento permanente en la normativa española	563
1.5. Consideración del establecimiento permanente por la jurisprudencia española y la Administración tributaria	564
1.5.1. Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de febrero de 2011: caso Borax	564
1.5.2. Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2012: caso Roche	565
1.5.3. Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2016: caso Dell	567
1.5.4. Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de octubre de 2018: caso Honda ..	568
1.5.5. Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de abril de 2021	569
1.5.6. Algunas consideraciones adicionales en relación con la interpretación de la DGT sobre el concepto de establecimiento permanente	570

1.6. Especial referencia al concepto de establecimiento permanente digital: evolución de los trabajos desarrollados en materia de imposición de la economía digital	573
2. El establecimiento permanente en el contexto de las operaciones vinculadas	578
2.1. Planteamiento general	578
2.2. Punto de partida: el enfoque tradicional del artículo 7 del MC OCDE	579
2.3. El informe de la OCDE sobre atribución de beneficios a los establecimientos permanentes	580
2.3.1. Introducción	580
2.3.2. La consideración del establecimiento permanente a partir de las interpretaciones que hace el informe de 2010 del artículo 7 del MC OCDE	582
2.3.3. El enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes	583
2.3.4. Primer paso del enfoque autorizado de la OCDE: la hipótesis del establecimiento permanente como empresa distinta y separada	585
2.3.4.1. El «umbral» para considerar la existencia de «operaciones internas» (relaciones)	585
2.3.4.2. Las funciones humanas significativas para la asignación de riesgos al establecimiento permanente	586
2.3.4.3. La atribución de activos tangibles e intangibles al establecimiento permanente	587
2.3.4.4. La atribución de «capital libre» y de los costes de la financiación al establecimiento permanente	589
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	592
3. Tributación del establecimiento permanente	593
3.1. Renta mundial de la «empresa separada»	593
3.1.1. Aplicación previa al nuevo artículo 7 del MC OCDE	595
3.1.2. Aplicación posterior al nuevo artículo 7 del MC OCDE	598
3.2. Rentas imputables	599
3.2.1. Rendimientos de las explotaciones	599
3.2.2. Rendimientos y ganancias derivadas de los elementos patrimoniales afectos ..	600
3.2.2.1. Vinculación funcional	601
3.2.2.2. Desafecciones y/o transferencias internas de activos	602
3.2.2.3. Acciones y participaciones financieras	604
3.2.2.4. La transmisión del establecimiento permanente en su conjunto	605
3.2.2.5. El cese del establecimiento permanente	609
3.3. Determinación de la base imponible	610
3.3.1. Remisión general al IS	610
3.3.2. Determinación de los gastos deducibles	612
3.3.3. Pagos a la casa central o a otros establecimientos permanentes	613
3.3.3.1. Servicios y operaciones internas en general	613
3.3.3.2. Gastos financieros	614

3.3.3.3. Gastos de dirección y generales	619
3.3.3.4. Asimetrías híbridas	621
Referencias bibliográficas	624
Capítulo 16. Gastos financieros intragrupo	625
1. Introducción	625
2. Los gastos financieros en el IS	626
2.1. Introducción	626
2.2. Regulación de aplicación	626
2.3. Factores que se deben considerar en la valoración de las operaciones financieras ..	628
3. Tendencias supranacionales: trabajos de la OCDE	629
3.1. Acción 4	629
3.2. Capítulo X de las directrices de la OCDE	635
3.2.1. Introducción	635
3.2.2. Delineación precisa de la transacción	635
3.2.3. La función de tesorería	637
3.2.4. Aseguradoras cautivas	643
3.2.5. Pautas para determinar una tasa libre de riesgo y una tasa ajustada	646
4. Conclusiones	647
Capítulo 17. Procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas	649
1. Introducción	649
2. Tipo de procedimiento	650
3. Ámbito subjetivo	650
4. Motivación	652
5. Carácter provisional de la liquidación	652
6. Recursos y reclamaciones	653
7. Tasación pericial contradictoria	655
8. Interrupción de la prescripción	656
9. Efectos frente a las demás personas o entidades vinculadas	656
Referencias bibliográficas	659
Capítulo 18. El ajuste secundario	661
1. Introducción	661
2. El ajuste secundario en el nuevo marco fiscal de las operaciones vinculadas	662
3. Calificación contable del ajuste secundario	663
4. Calificación fiscal del ajuste secundario	665
4.1. La razón de ser del ajuste secundario	665
4.2. Reglas legales de calificación del ajuste secundario	667
4.3. Análisis crítico de las reglas legales de calificación del ajuste secundario	669
4.4. Análisis crítico del desarrollo reglamentario del artículo 16.8 del TRLIS	671
4.5. La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014	673
4.6. La Ley 27/2014, del IS	674

5. El ajuste secundario en retenciones e ingresos a cuenta	677
6. Ajuste secundario y sanciones	678
7. Ajuste secundario y régimen de consolidación fiscal	679
8. Ajuste secundario e impuesto sobre transmisiones patrimoniales	680
9. Algunas resoluciones y pronunciamientos judiciales	680
9.1. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de abril de 2016	680
9.2. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2. ^a , de 17 de diciembre de 2020, recurso 6649/2017	682
9.3. Sentencia de la Audiencia Nacional 83/2017, de 9 de febrero, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2. ^a , recurso 1/2015	684
9.4. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 610/2019, de 23 de mayo ..	684
9.5. Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de julio de 2020 ...	685
10. Algunas observaciones y precisiones de interés	686
10.1. Distribución de beneficios encubierta	686
10.2. Préstamos sin interés	686
10.3. Supuestos de vinculación socio-sociedad	686
10.4. Relación sociedad-administradores	687
10.5. Relación sociedad-personas vinculadas con los socios	688
10.6. Relación entre sociedades de un mismo grupo familiar	689
10.7. Relación sociedad-sociedad	689
10.8. Condonación de créditos	689
11. Conclusión	690
Referencias bibliográficas	695
Capítulo 19. Régimen especial de infracciones y sanciones	697
1. Régimen de infracciones de las operaciones vinculadas	697
1.1. Bien jurídico protegido. Infracción del principio <i>ne bis in idem</i>	699
1.2. Elemento objetivo. La conducta infractora. Quiebra de los principios de legalidad y tipicidad penal	702
1.2.1. Segunda modalidad infractora	702
1.2.2. Primera modalidad infractora	702
1.3. Elemento subjetivo	704
2. Régimen sancionador de las operaciones vinculadas	705
2.1. Relevancia del concepto que da el reglamento de «dato» y «conjunto de datos». Infracción del principio de legalidad. Arbitrariedad y desproporción punitiva	706
2.2. La progresión en las sanciones	710
3. La sancionabilidad de las conductas en materia de operaciones vinculadas antes de la Ley 36/2006	710
4. La inviabilidad de castigar las desviaciones del valor normal de mercado salvo mediante la aplicación del ajuste secundario	712
Referencias bibliográficas	715
Capítulo 20. Los acuerdos previos de valoración	717
1. Antecedentes	717

2. Definición	719
3. Marco jurídico	720
4. ¿Qué es un APA?	722
4.1. Una visión general del proceso para alcanzar un APA	724
4.2. Actividades habitualmente cubiertas por un APA	724
4.3. Principios jurídicos	725
4.3.1. Efectos legales de los APA	725
4.3.2. Los CDI	726
4.3.3. Los APA y el valor en aduana	726
4.3.4. Metodología y principio de libre concurrencia	727
4.3.5. Confidencialidad de los datos	727
5. Candidatos para el APA	728
6. Solicitud del APA	728
6.1. Actuaciones previas	728
6.1.1. Objetivo perseguido por las actuaciones previas preliminares	728
6.1.2. Aspectos procedimentales	729
6.1.3. Elementos de discusión	729
6.1.3.1. Cuestiones procedimentales	729
6.1.3.2. Cuestiones de hecho	729
6.2. Propuesta de APA	730
6.2.1. Introducción	730
6.2.2. Reglas procesales	730
6.2.3. Cuestiones generales	731
6.2.4. Información sobre precios comparables	734
6.2.5. Metodología	735
6.2.6. Asunciones críticas	735
7. Procedimiento para la obtención de un APA	737
7.1. Criterios de evaluación	737
7.2. Realización del APA	737
7.2.1. Primer contacto con la Administración posterior a la solicitud del APA	737
7.2.2. Criterios de coordinación entre las autoridades competentes intervinientes ..	737
7.2.3. Desistimiento durante la negociación	738
7.2.4. Efectos de un acuerdo sin presencia del contribuyente	738
7.3. Formalización del acuerdo	738
7.3.1. Formato	738
7.3.2. Posible contenido	739
7.3.3. Tasas y costas del APA	739
8. Vigilancia del APA	740
8.1. Conservación de justificantes	740
8.2. Métodos de supervisión	740
8.2.1. Informe anual	740
8.2.2. Inspección	740
8.3. Cancelación de un APA	741

8.4. Revisión de un APA	741
8.5. Renovación del APA	741
9. Análisis del comportamiento de los participantes en un APA	742
10. Intercambio de información de un APA	743
10.1. DAC 3	743
10.2. DAC 6	743
11. Estadísticas	744
12. Conclusión	744
Anexo. Datos estadísticos sobre los APA (Comisión Europea, agosto 2024)	746
Referencias bibliográficas	757

Capítulo 21. Procedimiento amistoso y mecanismos de resolución de conflictos de la Unión Europea	759
1. Introducción	759
2. Procedimientos amistosos	761
2.1. Nuevo modelo de convenio de la OCDE 2017, convenio multilateral y convenios bilaterales españoles en vigor	762
2.2. Artículo 9. Empresas asociadas	763
2.2.1. Acción 14 de BEPS: nuevos comentarios relacionados con el artículo 9	765
2.3. Procedimientos amistosos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 25 del modelo de convenio de la OCDE	766
2.3.1. Personas que pueden presentar el procedimiento amistoso	767
2.3.2. Actos que determinan el momento a partir del cual puede presentarse este procedimiento	768
2.3.3. Plazos para plantear un procedimiento amistoso	768
2.3.4. Recursos internos	768
2.3.5. Obligación de llegar a un acuerdo, ¿es lo mismo que obligación de eliminar la doble imposición?	769
2.3.6. Prescripción	770
2.3.7. Aplicación del acuerdo	772
2.3.8. Compatibilidad de los acuerdos y las posibles sentencias	772
2.4. Artículo 25.3	772
2.5. Artículo 25.5. Arbitraje	774
2.5.1. Diferentes opciones para plantear a la Comisión de Arbitraje	776
2.6. Plazo de tramitación	777
3. Convenio de Arbitraje de la Unión Europea	778
3.1. Principios básicos	779
3.2. Personas que pueden presentarlo	779
3.3. Inicio del cómputo de los dos años	779
3.4. Compatibilidad con los recursos internos	781
3.5. Comisión de arbitraje	781
3.5.1. Miembros	782
3.5.2. Funcionamiento	782
3.5.3. Efectos del dictamen	782

3.6. Existencia de sanciones graves	783
3.7. Otras cuestiones planteadas en el Código de Conducta	783
3.7.1. Subcapitalización	783
3.7.2. Casos triangulares	784
3.7.3. Intereses	786
4. Normativa interna	787
4.1. Autoridad competente y participación del interesado	788
4.2. ¿Son susceptibles de recurso los acuerdos de los procedimientos amistosos?	789
4.3. Tratamiento de los intereses	789
4.4. Suspensión de la deuda	790
4.5. Suspensión de la vía de tribunales	791
5. Directiva de resolución de conflictos	791
5.1. Principales diferencias	792
5.2. Relación entre los procedimientos	793
Referencias bibliográficas	794

