

y aplicación de la cláusula arbitral (casos pendientes), aunque se entiende que las disposiciones convencionales aplicables serán las contemporáneas a los hechos sometidos a la consideración de las autoridades competentes.

A grandes rasgos, se podría decir que las cláusulas arbitrales de los CDI de EE. UU. de los últimos tiempos son más simples de aplicar que el art. 25.5 MC OCDE 2008-2010 y presentan, frente a este, la ventaja de que el procedimiento y las condiciones que deben cumplir los árbitros están mejor y más desarrollados. En contra de este tipo de arbitraje se podría aducir el mayor poder de control en el acceso que se reconoce a las autoridades competentes y, en consecuencia, el menor peso del contribuyente (aunque el control de acceso al procedimiento arbitral que se reconoce en el art. 25.5 MC OCDE 2008-2010 no es precisamente una virtud de este procedimiento). Como en el caso del art. 25.5 MC OCDE, uno de los aspectos más criticables es la ausencia de publicidad de los procedimientos y sus resultados.

6.10. Una valoración crítica de la regulación del arbitraje tributario internacional

A priori, la inclusión de cláusulas arbitrales en los CDI presenta algunas ventajas y muchos inconvenientes, no necesariamente insuperables. Entre las primeras está que el arbitraje actúa como un incentivo para la resolución de casos en sede del PA en un tiempo prudencial (en realidad, se dice por las autoridades de Estados como Holanda, que promueven el arbitraje, que esta es su única finalidad ya que no desea que se planteen casos de arbitraje) y que, al mismo tiempo, es un instrumento de política tributaria para asegurar a los inversores internacionales que las disposiciones de un CDI van a ser cumplidas y aplicadas por los dos Estados contratantes (razón que explica por qué Holanda está promoviendo el arbitraje en los últimos tiempos).

Entre las desventajas se encuentra la posibilidad de que las autoridades competentes tiendan a reducir la admisión de casos al PA, precisamente para garantizar o controlar el número de ellos que llegan a la fase arbitral. A nuestro juicio, esta no es la mayor dificultad, ya que las decisiones arbitrarias siempre debieran ser objeto de control jurisdiccional (y de hecho lo son), sino, más bien, lo son los defectos inherentes a la regulación de la OCDE que, como hemos puesto de manifiesto, es de mínimos y, en algunos puntos, está poco acabada técnicamente. Muy especialmente se debe sopesar si la cesión de soberanía implica que el arbitraje merece la pena para terminar aplicando un procedimiento arbitral oscuro, que no garantiza la necesaria transparencia que en sistemas ju-

rídicos desarrollados debe acompañar a las actuaciones de la Administración; en el que las decisiones no tienen valor de precedentes, no hay garantías de imparcialidad y neutralidad de los árbitros; en el que, se ha denunciado, las multinacionales tienen mucho que ganar, por los medios que tienen frente a las autoridades competentes y los árbitros; y que está plagado de defectos técnicos (véanse, para todos, las críticas de McIntyre 2006).

Podría decirse que la falta de publicidad y, en algunos casos, motivación es achacable también al PA, incluso allí donde no exista una fase arbitral. Sin embargo, este dato no es un argumento: lo razonable sería que la transparencia y publicidad o la necesidad de motivación imperasen por igual tanto en el PA para casos específicos como, con mayor motivo, en la fase arbitral, cuando la decisión final escapa de las manos de la Administración pública para encomendarse a un panel de árbitros. La práctica de EE. UU. corrige algunos defectos del art. 25.5 MC OCDE 2008-2010 (mayor simplicidad, mejor regulación procedimental y de las garantías de imparcialidad de los árbitros), pero se presenta igualmente como poco transparente y respetuosa con los principios de buena administración (falta de publicidad de las decisiones) o con principios que, por ejemplo, en España serían elementales (necesidad de motivación de su decisión por los árbitros). De hecho, en EE. UU. el Senado norteamericano ha condicionado su aprobación de determinados CDI con cláusula arbitral al establecimiento de mecanismos que garanticen un cierto nivel de supervisión de la aplicación de tales cláusulas.

En realidad, del rápido repaso de la actualidad del arbitraje internacional que hemos realizado puede extraerse una conclusión: se trata de una solución interesante, pero que todavía se encuentra en su "infancia" y necesita de un mayor desarrollo, así como de un cierto trabajo de perfeccionamiento técnico. Sobre todo, si algún Estado, como puede ser el caso de España, se planteara el arbitraje internacional como opción (y el art. 25.5 CDI España-Suiza derivado del Protocolo de 2011 introduce una cláusula arbitral por primera vez en nuestros CDI), sería necesario regular y desarrollar en su ordenamiento interno una serie de cuestiones previas, así como realizar una cierta reflexión sobre el modelo de arbitraje más adecuado a sus intereses. Así, sin ánimo de exhaustividad, desde un punto de vista de la política fiscal, el arbitraje exigiría que tal Estado:

- 1) Cuento con una regulación detallada del PA, probablemente mucho mejor desarrollada y más acabada técnicamente que la española, y una autoridad competente fuerte, con importantes medios humanos y materiales, y formación en estas materias (PA y arbitraje).
- 2) Cuento con una normativa interna que tenga en cuenta las peculiaridades del arbitraje tributario internacional y regule los principales proble-

mas que plantea (v. gr., casos que se pueden someter a arbitraje; estatuto de los árbitros y sus cualificaciones, con garantía de independencia y neutralidad; publicidad de sus decisiones; relaciones con los recursos internos; reglas procedimentales eficientes; etc.). Ni qué decir tiene que los CDI podrán apartarse de la regulación interna, pero, al menos en lo no previsto en ellos, se aplicará la misma, o podrá servir como punto de partida para la negociación con la autoridad competente, colmando las lagunas que pudieran existir.

- 3) Reflexione seriamente sobre el hecho de que el arbitraje (al igual que el PA) en materia tributaria es un asunto público, en el que está en juego dinero público, por lo que debe tener la transparencia, publicidad y control necesarios en todas sus fases, respetando, obviamente, los derechos de los contribuyentes. Probablemente, este es en la actualidad uno de los grandes defectos del arbitraje del MC OCDE 2008-2010 (o del que regula EE. UU. en sus CDI).
- 4) Realice una valoración *a priori* de qué casos es deseable someter a arbitraje internacional, en función de las áreas en las que los conflictos surjan con sus socios comerciales o con los contribuyentes que realizan operaciones comerciales.

No olvide que, en definitiva, el arbitraje es un potente instrumento para garantizar la seguridad jurídica y, como tal, *a priori* resulta atractivo para el desarrollo de un país, ya sea como importador de capitales, ya como plataforma de inversión (razón que ha llevado a Holanda a incluir el arbitraje en sus CDI recientes). En este sentido, la inclusión de una cláusula arbitral en el CDI con Suiza (art. 25.5, con la redacción derivada del Protocolo de 2011) demanda que, desde la óptica interna, se reflexione sobre las cuestiones antes apuntadas.

COLECCIÓN
DOCTRINA TRIBUTARIA Y
ADUANERA



CAPÍTULO V

LOS PROCEDIMIENTOS AMISTOSO Y ARBITRAL ESTABLECIDOS EN EL CONVENIO EUROPEO 90/436/CEE PARA LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

SUMARIO

1. Introducción.
2. El objetivo perseguido por el Convenio de Arbitraje.
3. Origen y evolución del Convenio Europeo de Arbitraje.
4. La base jurídica del Convenio Europeo de Arbitraje.
5. Ámbito de aplicación del Convenio de Arbitraje.
6. Principios que rigen el Convenio de Arbitraje.
7. Cuestiones de procedimiento del Convenio de Arbitraje. 7.1. Estructura procedimental establecida por el CA e interrelación con otras alternativas procesales nacionales e internacionales. 7.2. Los procedimientos previos al procedimiento amistoso del CA: La notificación de la medida nacional de corrección de bases imponibles. 7.3. La posición de los contribuyentes en el marco de los procedimientos regulados en el CA.
8. El procedimiento amistoso. 8.1. La fase unilateral/nacional: La presentación del caso ante la autoridad competente del Estado contratante de residencia por las empresas afectadas y las cuestiones procedimentales que se suscitan (solicitud de inicio y efectos). 8.2. La fase bilateral: El procedimiento amistoso. 8.3. La fase arbitral: La Comisión Consultiva y la terminación de los procedimientos del CA.
9. Una valoración final.

1. INTRODUCCIÓN

Un análisis completo de la problemática procedimental de las operaciones vinculadas demanda que, a los dos capítulos anteriores (procedimiento interno y procedimiento amistoso), se añada un tercero dedicado al Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, DO nº L 225 de 20/08/1990 pp. 0010-0024, (CA, en adelante). El presente capítulo se dedica al estudio de esta norma internacional y ofrece al mismo tiempo una valoración crítica de la misma y una comparación con el procedimiento arbitral del art. 25.5 MC OCDE 2008-2010.

2. EL OBJETIVO PERSEGUIDO POR EL CONVENIO DE ARBITRAJE

El Convenio 90/436/CEE responde al objetivo de eliminar la doble imposición económica que se produce cuando los beneficios de una empresa de un Estado contratante son incluidos igualmente en los beneficios de otra empresa de otro Estado contratante, como consecuencia de una aplicación no simétrica o correlativa del principio de plena competencia (*arm's length*).¹²⁰ Como hemos puesto de manifiesto en capítulos anteriores, son muy frecuentes los casos en los que las autoridades fiscales de un Estado ajustan la base imponible de las empresas que operan en su territorio por considerar que los precios convenidos (*transfer pricing*) en sus relaciones con empresas asociadas no son de mercado, esto es, no se adecuan al estándar internacional de plena competencia en el sentido establecido en su normativa nacional. El resultado de un ajuste unilateral en la base imponible de una empresa, sin realizarse un ajuste correlativo de signo

120 Técnicamente, la doble imposición puede ser jurídica-internacional cuando el ajuste se proyecta sobre las "relaciones" o "acuerdos internos" entre la casa central y un establecimiento permanente de la misma empresa.

contrario en la base imponible de la entidad asociada, ocasiona doble imposición económica al gravarse dos veces los mismos beneficios en manos de dos empresas distintas. Se considera que tal doble imposición constituye un obstáculo o distorsión al buen funcionamiento del mercado interior y de ahí que las autoridades comunitarias y los propios Estados miembros y los contribuyentes hayan mostrado su interés en resolver esta problemática.¹²¹

Como se ha puesto de manifiesto, el CA tiene relevancia más allá del marco de la UE y se encuentra en la base de los trabajos desarrollados por la OCDE y ya comentados, especialmente, en el Capítulo II. No obstante, la solución que se articuló a través del Convenio Multilateral Europeo 90/436/CEE aportó en su día un enfoque más garantista a efectos de resolver la doble imposición económica subyacente a ajustes de precios de transferencia por la vía de establecer un procedimiento arbitral de cierre en caso que las autoridades competentes no lograran llegar a un acuerdo a este respecto. De esta manera se superaba la solución tradicional recogida en los Convenios de Doble Imposición que siguen el Modelo OCDE (1977-2005) que, como se explica en el Capítulo IV, tan solo establecen un procedimiento amistoso donde las autoridades competentes tienen obligación de negociar, pero no existe un deber de llegar a un resultado de eliminación de la doble imposición. En este sentido, el CA supuso una innovación importante en el panorama internacional, al articular una solución que garantizaba la eliminación de la doble imposición.

Como indicamos en el capítulo anterior, desde 2008, el art. 25.5 MC OCDE regula un procedimiento arbitral, ciertamente influido por el CA (la propia existencia de este influyó para la inclusión del arbitraje en aquel, como apuntamos en el Capítulo IV), pero no intercambiable con este: existen diferencias relevantes entre ambas soluciones como, por ejemplo, la multilateralidad y objeto específico (*transfer pricing*), propias del Convenio de Arbitraje Europeo, pero, sobre todo, el PA y arbitraje de los CDI, y el regulado en el CA son dos soluciones autónomas e independientes (así lo pone de manifiesto, por ejemplo, el CDI Reino Unido-Francia que, al regular el arbitraje en el contexto del PA, art. 26.5, excluye el arbitraje del CDI allí donde el caso haya sido planteado a las autoridades competentes utilizando como base jurídica el CA).

121 Nótese que el TJUE viene considerando que la doble imposición internacional resultante del solapamiento del poder tributario de dos Estados miembros sobre la misma renta no es contraria a las libertades comunitarias del TFUE (véanse las sentencias en los casos *Damseaux* C-128/08, *Kerchaert-Morres* C-513/04, *Block* C-67/08, *Haribo-Salinen* C-436/08 y C-437/08). Ahora bien, cuando un Estado miembro contribuye a generar doble imposición económica que es eliminada cuando se trata de operaciones internas, tal Estado está obligado a eliminar tal doble imposición económica en supuestos transfronterizos (casos *Test Claimants in FII Group* C-446/04, *Haribo-Salinen* C-436/08 y C-437/08, y *BBVA* C-157/10, entre otros).

3. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DEL CONVENIO EUROPEO DE ARBITRAJE

El Convenio 90/436/CEE fue firmado el 23 de julio de 1990 —de forma simultánea a las Directivas 90/434/CEE y 90/435/CEE— y entró en vigor el 1 de enero de 1995.

Antes de adentrarnos en la evolución de este tratado internacional multilateral entre Estados miembros de la UE, conviene recordar que la Comisión ya en 1976 propuso una Directiva CEE con este mismo objeto y contenido, la cual fue rechazada por los Estados miembros al considerar que entrañaba una excesiva cesión de soberanía fiscal. Tras años de infructuosas negociaciones para lograr adoptar un instrumento comunitario con este objetivo, los Estados miembros encontraron en la vía de un convenio internacional multilateral una fórmula menos “invasiva” de su soberanía fiscal y en tal sentido cristalizó el Convenio 90/436/CEE que actualmente conocemos, que, al no ser Derecho de la UE, no puede ser interpretado por el TJUE o aplicado por la Comisión Europea (objetivos que se buscaban en su conversión en un convenio en lugar de aprobar una Directiva).

El Convenio 90/436/CEE estuvo en vigor desde el 1 de enero de 1995 hasta el 31 de diciembre de 1999 por un periodo inicial de 5 años. Varios meses después, antes del término de tal periodo inicial, el Consejo adoptó un Protocolo al Convenio de Arbitraje que establece la extensión automática de su vigencia por periodos de 5 años, a menos que un Estado contratante se oponga a ello. Este Protocolo de 25 de mayo de 1999 modificó, por lo tanto, el Convenio de 23 de julio de 1990. A pesar de que el Protocolo de 1999 supera la *sunset clause* del Convenio de 23 de julio de 1990, lo cierto es que no entró en vigor (para los 15 Estados miembros de la UE que firmaron el Convenio de 23 de julio de 1990) hasta noviembre de 2004. De esta forma, el Convenio de Arbitraje no estuvo vigente desde el 1 de enero de 2000 hasta el 1 de noviembre de 2004, aunque el referido Protocolo de 1999 recogía una cláusula que preveía su retroactividad a los efectos de dar cobertura jurídica a los procedimientos desarrollados durante el tiempo en el que no estaba vigente el Convenio.

La adhesión de diez nuevos Estados miembros a la UE en mayo de 2004 y de dos miembros en 2007 no implicó la extensión automática del Convenio 90/436/CEE a estos nuevos miembros de la UE —dado que el Convenio no es estrictamente Derecho de la UE—. Precisamente por ello se han establecido nuevos instrumentos multilaterales de adhesión que han necesitado de la tortuosa ratificación por los veintisiete Estados miembros, al objeto de extender el Convenio 90/436/CEE (en su versión dada por el Protocolo de 1999) de los quince Estados miembros a los nuevos Estados miembros (25-27). Ciertamente, toda esta problemática que afecta a la vigencia temporal y subjetiva del Conve-

nio 90/436/CEE no se hubiera planteado, cuando menos en estos términos, si se hubiera adoptado una Directiva con el mismo contenido.

Por lo que se refiere a su aplicación práctica, lo cierto es que no existen datos oficiales que revelen el número de casos que se han resuelto haciendo uso de este mecanismo multilateral, ni tampoco experiencias sobre el devenir procedimental o la propia publicación de las decisiones arbitrales. Sí se ha dado noticia extraoficial de al menos tres casos resueltos a través del procedimiento arbitral, así como indicaciones sobre el efecto *in terrorem* que posee este convenio en el sentido de “incentivar” a las autoridades competentes de los Estados contratantes a llegar a una solución en el marco del PA, evitando así la resolución a través del arbitraje (objetivo que comparte con su gemelo en el art. 25.5 MC OCDE 2008-2010). Este efecto “preventivo” que posee la fase arbitral del Convenio favorece la resolución de los problemas de doble imposición resultante de ajustes de precios de transferencia, y aporta una solución en cierta medida “supranacional” a un problema de naturaleza internacional (normalmente bilateral). La explicación que cabe dar a esta limitada aplicación del Convenio 90/436/CEE posiblemente haya que atribuirle a las propias tribulaciones de su vigencia, a su complejidad procedimental y a la falta de una autoridad comunitaria/supranacional que supervise su correcta aplicación, al día de hoy en manos de las autoridades nacionales. Sin embargo, cabe esperar un mayor empleo de este mecanismo en el futuro, conforme se gane en experiencia sobre su aplicación y exista un mayor número de casos relevantes sobre esta materia de precios de transferencia internacionales.

4. LA BASE JURÍDICA DEL CONVENIO EUROPEO DE ARBITRAJE

El Convenio Europeo de Arbitraje se concluyó entre los Estados parte de la CEE atendiendo a lo dispuesto en el antiguo art. 220 del Tratado CEE (art. 293 Tratado CE/disposición inexistente en el TFUE), en virtud del cual se comprometieron a entablar negociaciones encaminadas a asegurar, a favor de sus nacionales, la supresión de la doble imposición.

Es muy dudoso que la referida disposición del Tratado CEE fuera concebida para dar cobertura a este tipo de convenios (especialmente para eliminar esta sub-especie de doble imposición económica de ajustes de precios de transferencia). No obstante, la invocación y empleo de esta disposición del Tratado CEE sí ha podido tener una influencia positiva a la hora de involucrar a las instituciones comunitarias (Consejo y Comisión) a efectos de vislumbrar el interés comunitario en articular una solución europea a esta problemática. Así, el hecho de que el Consejo (Secretaría General) haya asumido el impulso para la firma del Convenio por todos los Estados miembros y que la Comisión haya pues-

to en marcha el Foro conjunto de la UE sobre precios de transferencia,¹²² uno de cuyos cometidos, como se indicó en el Capítulo II, es promover y facilitar la correcta y uniforme aplicación del Convenio de Arbitraje (véanse los Códigos de Conducta para la aplicación del Convenio 90/436/CEE de 2004, 2006 y 2009, adoptados posteriormente por el Consejo), posee indudable relevancia tanto a la hora de crear este mecanismo como para lograr su adecuada aplicación a nivel europeo.

El Convenio 90/436/CEE constituye un tratado internacional multilateral entre los Estados miembros de la UE, pero no puede ser calificado en sentido estricto como Derecho de la UE. Las principales consecuencias que resultan de su naturaleza internacional (no Derecho UE) son las siguientes:

- 1) El TJUE no ostenta competencia para su interpretación (ni los tribunales nacionales pueden plantear cuestión prejudicial sobre el mismo), a menos que un tratado internacional se la atribuya expresamente (*v. gr.*, el Convenio de Doble Imposición entre Alemania y Austria de 2004, e incluso, en este caso, es dudosa la asunción de competencia por el TJUE). Por lo tanto, son los tribunales nacionales los únicos competentes para su interpretación y aplicación. Se ha observado que esta característica del Convenio de Arbitraje abre la vía a interpretaciones nacionales y asimétricas, lo que no redundaría en beneficio de su aplicación uniforme a nivel europeo. Se está tratando de paliar esta problemática a través de Códigos de Conducta para la aplicación del CA, elaborados por el Foro Europeo de Precios de Transferencia y adoptados por el Consejo, pero estos no dejan de encarnar acuerdos políticos, sin valor jurídico vinculante para las autoridades de los Estados contratantes, lo que hace dudar de sus efectos uniformadores de la praxis aplicativa del CA.¹²³ Posiblemente estemos ante uno de los talones de Aquiles de este mecanismo, en la medida en que la aparente simplicidad de su regulación encubre un buen número de cláusulas ambiguas, de alcance incierto, que no aciertan a establecer una normativa completa sino más bien fragmentaria, desarticulada, confusa y abierta a la especulación sobre su significado ("*an open legal system*", en palabras de Hinneckens).¹²⁴ Con todo, lo cierto es que en la práctica las au-

122 Decisión de la Comisión de 22 de diciembre de 2006.

123 Nótese, a su vez, que el CA deja sin regular un gran número de cuestiones (*v. gr. v. gr.*, valor probatorio documentación aportada) y además remite indirectamente a los Convenios de Doble Imposición entre los Estados (art. 3.2 del CA muy similar al art. 3.2 MC OCDE) y permite que las autoridades competentes establezcan normas de procedimiento específicas (11.2 CA).

124 La ausencia de un órgano (como el TJUE o un *EU Consultation Board*) que estableciera la interpretación común aplicable a las disposiciones del CA evitaría que como consecuencia de

toridades fiscales de los Estados miembros están siguiendo las directrices establecidas en el Código de Conducta para la aplicación del CA, tanto en su praxis aplicativa como a nivel normativo.¹²⁵

- 2) La eficacia del Convenio depende de la legislación interna de cada Estado miembro y en particular de su sistema constitucional de recepción de los tratados internacionales (posiciones monistas/dualistas), lo que puede afectar a cuestiones como la prioridad del convenio sobre la normativa interna o el efecto directo de sus disposiciones, dependiendo de lo establecido en su Derecho interno.¹²⁶
- 3) El Convenio requiere que cada Estado contratante culmine el proceso de ratificación a nivel interno, lo que evidencia las diferencias con la integración propia del Derecho UE y el menor grado de cesión de soberanía fiscal que el empleo de este instrumento internacional comporta. Asimismo, desde un plano jurídico un Estado contratante podría denunciar o suspender la aplicación del convenio, con arreglo a las normas que rigen los tratados internacionales, lo que no acontece en sede de Derecho de la UE.

Por último, cabe plantear la cuestión relativa a los eventuales efectos derivados en este ámbito de la supresión en el TFUE del antiguo 220 del Tratado CEE (art. 293 Tratado CE). Los comentaristas consideran que no resultan efectos relevantes de tal supresión, en la medida en que los Estados miembros no necesitan de un mandato tan ambiguo como el recogido en el referido precepto, para concluir convenios para eliminar la doble imposición internacional y económica, cuyo espíritu, en cualquier caso, es recogido en las disposiciones introductorias del TFUE.

tales divergencias un cierto número de casos pueda ser excluido del ámbito de aplicación del CA o se planteen problemas de difícil solución por la diferente posición adoptada por las distintas autoridades competentes. Se ha llegado a afirmar, al igual que en relación con el art. 25.5 MC OCDE 2008-2010, que tal circunstancia podría ser “usada” de forma encubierta por las autoridades de los Estados para expulsar determinados casos de los procedimientos del CA, de manera que los contribuyentes afectados tan solo podrían acudir a sus tribunales nacionales para fundamentar su caso y tratar de lograr una revisión de la posición inicial de las autoridades competentes.

- 125 La regulación procedimental interna para la aplicación del CA establecida en los arts. 21 y ss. del RD 1794/2008, de 3 de noviembre, Reglamento de Procedimientos amistosos en materia de imposición directa, sigue el Código de Conducta para la aplicación del CA, constituyendo otro ejemplo de *soft-law* convertido en *hard-law*.
- 126 Véase por ejemplo el art. 1.1 del Convenio de Arbitraje, donde se prevé que el principio *arm's length* previsto en el convenio sea la base jurídica del ajuste nacional o bien que sea la normativa interna que establezca tal principio el que fundamente el ajuste que da lugar a la doble imposición cubierta por el convenio.

5. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO DE ARBITRAJE

El CA posee un ámbito de aplicación más reducido que los convenios de doble imposición firmados por los Estados miembros, lo que es lógico si se considera su objeto específico: eliminar la doble imposición económica resultante de ajustes realizados por vulneración del principio de plena competencia. Por lo tanto, la virtualidad del mecanismo de resolución de conflictos establecido en el CA es de mucha menos entidad que el previsto en el procedimiento de arbitraje del MC OCDE 2008-2010, tal como hemos visto en el Capítulo IV.

Desde un punto de vista objetivo, el CA (art. 2) comprende los impuestos sobre la renta que recaen sobre las personas físicas y entidades; en el caso de España se ha establecido expresamente que ello hace referencia al IRPF, IS e IRNR. Es claro que otro tipo de impuestos (como los que recaen sobre el patrimonio o activos) no están cubiertos. Sin embargo, no es claro que los impuestos locales sobre la renta estén situados fuera del ámbito de aplicación del CA, dado que, por un lado, la lista del art. 2.2 es ejemplificativa y no cerrada, y por otro lado, en la enumeración relativa a algunos países (*v. gr.*, Portugal o Italia) se mencionan tales impuestos locales. No hace falta decir que los impuestos sobre la renta que se establezcan en el futuro, sustituyendo los recogidos en el art. 2.2 CA, estarían cubiertos, así como los “recargos” (*surtaxes*) exigidos sobre los mismos.

Desde un punto de vista subjetivo, el CA se proyecta sobre cualquier situación en la que los beneficios (o pérdidas)¹²⁷ de una empresa de un Estado contratante son incluidas en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante.

El término “empresa” no se define en el CA, pero se recoge un concepto amplio que comprende en todo caso a los EP de una empresa de otro Estado contratante; es decir, el CA se aplica a los “ajustes” en las transacciones o “acuerdos internos” (*internal dealings*) entre la casa central y su EP situado en otro Estado contratante. En línea con lo establecido en la declaración anexa sobre el art. 4.1 CA, cabe observar que el EP debe estar situado en un Estado contratante del CA, quedando excluidos casos en los que el EP está localizado en un tercer país no parte del CA (*v. gr.*, EE. UU., Suiza, etc.).¹²⁸ Más dudosos son los casos en los

127 Arts. 1.1 y 3 del CA.

128 Véase la declaración unilateral sobre el art. 4.1 CA en sus versiones francesa y española, que contienen la referencia a un “tercer Estado contratante”. Asimismo, en el Código de Conducta para la aplicación del CA (adoptado por el ECOFIN el 14 de diciembre de 2009, 16099/09/FISC 159) adopta una posición restrictiva en lo que se refiere a la aplicación de casos triangulares donde haya intervenido en la operación una entidad vinculada residente en un tercer país no miembro de la UE. Es decir, parece que incluso allí donde se produce un ajuste que afecta directamente a dos empresas comunitarias, podría caer fuera del ámbito de aplicación del CA si la operación en cuestión (su precio) está significativamente influenciada por una

que tan solo parte de los beneficios obtenidos de una empresa de un Estado contratante en una operación con otra empresa de otro Estado contratante son atribuibles a un EP en un país tercero (v. gr., sociedad neerlandesa con EP en Suiza que realiza operaciones con una entidad española).

La falta de definición del término “empresa”, de acuerdo con lo previsto en el art. 3.2 CA, debe resolverse a través de una interpretación contextual o atendiendo al significado que tenga en el CDI entre los Estados interesados. Se considera que el término “empresa” debe interpretarse en sentido amplio, incluyendo formas societarias y no societarias (empresarios y profesionales independientes) que realizan actividades económicas a través de una organización (medios personales y materiales) con cierto grado de habitualidad en un Estado contratante. Cuando la actividad empresarial se realice efectivamente en el territorio de otro Estado contratante y proceda un ajuste sobre los beneficios de la misma, el CA parece requerir la presencia de un EP en tal Estado.¹²⁹ De esta forma, empresa de un Estado contratante puede ser una entidad sujeta al IS de un Estado contratante, un empresario o profesional sujeto al IRPF de un Estado contratante o un EP situado en un Estado contratante sujeto al IRNR de tal Estado. También puede plantearse el caso de sociedades de personas o *partnerships* que realicen actividades empresariales, siempre que concurren los demás requisitos del CA (por ejemplo la resultante del art. 1 CA: sus beneficios deben estar doblemente gravados por los impuestos cubiertos por el CA). En el caso de los EP, el art. 1.2 CA indica que un EP se considerará una empresa del Estado en que se halle situado, aunque no se define el concepto de EP. Nótese en todo caso que tal concepto se refiere tanto a casos de empresas que operen con personalidad jurídica como a empresas de personas físicas (v. gr., profesionales o empresarios individuales), no operando aquí el concepto de base fija que sí se emplea en el MC OCDE (versiones anteriores al año 2000) y en los CDI que siguen tal modelo.

operación con una empresa no comunitaria. Tampoco parece que estén cubiertas por el CA las operaciones en las que una empresa comunitaria posea un EP en un tercer país no UE que realiza operaciones con otra empresa comunitaria, donde el EP tenga un papel esencial. Sin embargo, sí se adopta una posición más flexible sobre casos triangulares comunitarios, propiciando una aplicación triangular del CA que integre a las autoridades competentes (y contribuyentes) de los tres Estados, que elimine la doble imposición en las operaciones vinculadas encadenadas. Véase, igualmente, a este respecto, la Comunicación de la Comisión de 25 de enero de 2011, COM (2011) 16 final, tratada en el Capítulo II, que también se ocupa de esta problemática.

129 Los significados de los términos EP y “empresa” no se definen en el CA, pero deben obtenerse en aplicación del art. 3.2 del CA que remite al “contexto” del CA y alternativamente al convenio de doble imposición entre los Estados contratantes. En el caso del término “empresa” posiblemente tenga sentido una interpretación contextual; en cambio, el término EP, a nuestro entender, puede requerir una interpretación de acuerdo con el CDI aplicable.

En este mismo orden de cosas, el CA no define tampoco el concepto de “empresa de un Estado contratante”, de manera que habría que determinar el significado de tal expresión de acuerdo con la regla del art. 3.2 CA. Posiblemente, una interpretación que conduzca a considerar cubiertas por el CA a las entidades o personas físicas que realicen una actividad económica y sean residentes fiscalmente en un Estado contratante (o bien operen a través de un EP en otro Estado contratante) sea acorde con el contexto y finalidad del CA.¹³⁰ No obstante, cabe reconocer que el CA deja abiertas muchas cuestiones, como las relativas a los casos de doble residencia fiscal, los supuestos de entidades transparentes fiscalmente (v. gr., AIE) con miembros que pueden ser o no residentes en Estados contratantes, las hipótesis donde la entidad residente de un Estado contratante está controlada por residentes de países terceros,¹³¹ etc. En algunos de estos casos, posiblemente, la solución pueda venir de la mano de los CDI concluidos entre los Estados contratantes afectados, aunque esta fórmula no deja de ser dudosa y poco satisfactoria, al permitir que se adopten posiciones particulares (no interpretación uniforme a nivel UE), dependiendo del CDI concreto firmado (v. gr., piénsese en la distinta política de cláusulas de limitación de beneficios que posee cada Estado).

Lo que sí resulta claro es que el CA se aplica únicamente a supuestos transfronterizos donde están implicadas dos (o más) empresas de dos Estados contratantes, o una empresa de un Estado contratante y su EP en otro Estado, y sus beneficios están doblemente gravados por un ajuste de precios de transferencia, de manera que los casos internos quedan extramuros del CA. Por lo tanto, quedarían fuera del CA casos como los que atañen a operaciones vinculadas entre entidades residentes en países terceros, actúen o no a través de un EP en un Estado contratante del CA. De esta forma, una operación entre un EP en

130 El art. 23 del RD 1794/2008 (RPA) cuyo título III regula el procedimiento para la aplicación del Convenio 90/436/CEE se posiciona igualmente en este sentido cuando regula la legitimación activa.

131 Nótese que el CA no contiene ninguna cláusula específica *anti-Convention shopping*. No obstante, cualquier tratado internacional tiene que interpretarse y aplicarse de buena fe (arts. 26 y 31 CVDT de 1969), lo que permite excluir los casos o situaciones que pudieran considerarse abusivas (v. gr., abuso de derecho). En este sentido, podría cuestionarse si las operaciones con precios de transferencia entre dos empresas residentes en dos Estados contratantes están cubiertas por el CA cuando la entidad a la que se le transfiere el beneficio constituye una mera refacturadora sin sustancia económica controlada por residentes de países terceros beneficiarios últimos de tal transferencia artificial de beneficios. La mayoría de estos esquemas abusivos quedan extramuros del CA, al tratarse de montajes simulatorios o defraudatorios que este excluye. También se ha argumentado (Hinneckens 1996) a favor de una interpretación antiabuso del CA siguiendo la doctrina del TJUE en *Cassis de Dijon* (excepciones a las libertades fundamentales por razones de interés público: el control fiscal), aunque es dudoso que pueda aplicarse en este contexto tal enfoque europeo.

Francia de una entidad norteamericana y una entidad española quedaría fuera del ámbito de aplicación del CA. Así pues, la idea de que todas las operaciones vinculadas intracomunitarias están protegidas del riesgo de doble imposición económica experimenta una importante matización o restricción, cuya explicación reside en el origen europeo del CA y la articulación de la reciprocidad en las relaciones fiscales internacionales a través de tratados internacionales específicos entre los distintos países.

Por otro lado, el CA parte de la premisa de que el ajuste de los beneficios se realiza por aplicación del principio de plena competencia en operaciones entre empresas asociadas. Tal criterio de asociación o vinculación se establece en términos muy amplios siguiendo el Modelo de Convenio OCDE: sus arts. 9 y 7. Así, el art. 4.1 del CA establece el criterio de asociación siguiendo el art. 9.1 MC OCDE, atendiendo a la participación directa o indirecta de una empresa de un Estado contratante en la gestión, control, capital de otra empresa de otro Estado contratante (vinculación vertical); o a la participación directa o indirecta de las mismas personas en la gestión, control o capital de la empresa de un Estado contratante en otra empresa de otro Estado contratante (vinculación horizontal).

El art. 4.2 CA parte de la consideración de que los “acuerdos” entre una empresa de un Estado contratante y un EP situado en otro Estado contratante son “operaciones” entre empresas asociadas y recoge la atribución de beneficios al EP atendiendo al principio de empresa separada e independiente, siguiendo fielmente lo previsto en el art. 7.2 MC OCDE (otra cuestión será qué sistema de atribución de beneficios al EP se empleará en estos casos: si el derivado del MC OCDE 1963-2005, el que se desprende de los Comentarios al art. 7 MC OCDE 2008 o — por el contrario— el enfoque autorizado del art. 7 MC OCDE 2010 y sus Comentarios y Documentos vinculados). No se recogen las restantes cláusulas previstas en el art. 7 MC OCDE sobre atribución de beneficios al EP, lo que puede permitir una interpretación del art. 4.2 CA más alineada con el principio de plena competencia, pero generadora de dudas sobre qué sistema específico debe seguirse.

Otra de las cuestiones que afectan sustantivamente al ámbito de aplicación del CA tiene que ver con el tipo de casos que son susceptibles de ser objeto de los procedimientos regulados en este convenio. La propia denominación del CA nos ofrece una clave a este respecto: “Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de beneficios de empresas asociadas”. El art. 1.1 del CA puntualiza que los ajustes que dan lugar a la doble imposición de las empresas asociadas tienen origen en la vulneración de los principios que se enuncian en el art. 4 del CA, de suerte que, como ya hemos indicado, tal precepto contiene el principio de plena competencia (art. 9.1 MC OCDE) y el principio de empresa separada e independiente para atribuir beneficios al EP (art. 7.2 MC OCDE, con las matizaciones antes apuntadas).

Por lo tanto, solo los casos de correcciones de beneficios de empresas asociadas que generen (o sean susceptibles de generar) doble imposición y resulten de la incorrecta aplicación de los principios del art. 4 CA, estarían cubiertos por el ámbito de aplicación de este convenio.¹³² Fundamentalmente, estarían cubiertos los ajustes por precios de transferencia y los casos de corrección de beneficios de la base imponible de la empresa que opera a través de EP en otro Estado contratante por vulneración del principio de empresa separada e independiente. Sin embargo, existen otros casos que plantean más dudas en torno a si están o no cubiertos por el CA. Así, por ejemplo, los supuestos donde se deniegan la deducibilidad de gastos en operaciones intragrupo por falta de prueba de la prestación del servicio o por incorrecta contabilización podrían no tener origen en una vulneración de los principios del art. 4.1 CA.¹³³ Lo mismo cabe decir respecto de aquellos supuestos en los que se considera que estamos ante un caso de simulación, recalificación o fraude de ley en el marco de operaciones intragrupo, en tanto que los casos de fraude fiscal grave (o de presunta comisión de delito fiscal) pueden ser excluidos en virtud de una cláusula específica del CA.¹³⁴

Sin embargo, si se aplicara la doctrina del "no reconocimiento" (*disregard*) recogida en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia, pensamos que tal recharacterización de operaciones y correspondientes ajustes de bases imponibles sí podrían estar cubiertos por el CA, en la medida en que sigan los principios establecidos en las Directrices de la OCDE y hayan generado doble imposición económica.¹³⁵ Los casos en los que las correcciones (y recalificaciones) deriven de cláusulas específicas antisubcapitalización, también plantean dudas sobre su cobertura por el CA. A nuestro juicio, los casos de subcapitalización, con carácter general, constituyen una instrumentación del principio de plena competencia y en tal sentido deberían estar cubiertos por el CA.¹³⁶ Existe

132 Véanse los arts. 23, 25 y 26 del RD 1794/2008, de 3 de noviembre, RPA.

133 Véase la RTEAC de 11 de septiembre de 2008 (RG 1368/2006), excluyendo la aplicación del CA en un caso donde se cuestionaba la deducibilidad de *management fees* por no concurrir los requisitos establecidos en el art. 16.5 Ley 43/1995. En concreto, el TEAC entiende que no procede la aplicación del CA, entre otras razones, porque la regularización se fundamenta en la falta de prueba de los costes imputados por la matriz o los servicios facturados por la entidad holandesa. Con todo, la exclusión de este tipo de casos del ámbito de aplicación del CA resulta dudosa si la base de la denegación de la deducción se encuentra en la normativa de precios de transferencia, atendiendo al incumplimiento de formalidades específicas requeridas por tal normativa.

134 Art. 8.1 CA.

135 Más dudoso es que pueda emplearse el art. 16 TRLIS. Véanse las consideraciones que hacemos al respecto en el Capítulo I.

136 El Código de Conducta para la aplicación del CA (adoptado por el ECOFIN el 14 de diciembre de 2009, 16099/09/FISC 159) clarifica la cobertura de los ajustes de subcapitalización, aunque

un riesgo de que las administraciones tributarias traten de huir del ámbito de aplicación del CA empleando cláusulas que permiten una corrección de bases imponibles al margen del principio de plena competencia. Tras la incorporación a las Directrices OCDE de Precios de Transferencia 2010 del Capítulo IX sobre Reestructuraciones Empresariales, cabría mantener que las liquidaciones tributarias dictadas aplicando lo establecido por el principio de plena competencia en relación con estas "operaciones" es materia susceptible de ser resuelta en el marco de procedimientos amistoso y arbitral.¹³⁷

Consideramos igualmente que la aplicación del CA no requiere, en todo caso, que se produzca doble imposición como condicionante o presupuesto de aplicabilidad, sino que los beneficios que se hallen incluidos en la base imponible de una empresa de un Estado contratante estén incluidos o vayan a incluirse probablemente en los beneficios de una empresa de otro Estado contratante de forma contraria a los principios que se enuncian en el art. 4 CA. Así, el hecho de que el primer Estado contratante no grave efectivamente tales beneficios (*v. gr.*, aplica el método de exención respecto de los beneficios del EP en el otro Estado) o bien les aplique un tipo de gravamen preferencial (*v. gr.*, un "patent box") o la empresa esté en situación de pérdidas no debería constituir un obstáculo para la aplicación del CA. Por lo tanto, el ámbito material de aplicación del CA es mucho más limitado que el PA (o incluso arbitral) de un CDI en lo que se refiere al ámbito objetivo de transacciones cubiertas, de suerte que el CA solo se aplica a conflictos fiscales de precios de transferencia. En este orden de cosas, consideramos que podría ser defendible la aplicación del CA en situaciones de doble imposición que surjan como consecuencia de aplicación (mediante autoliquidación) de legislaciones distintas sobre precios de transferencia, aunque, como ya vimos en el Capítulo II, las administraciones tributarias tienden a rechazar la puesta en marcha de los procedimientos amistoso y arbitral en estos casos.

Desde una perspectiva territorial, el propio CA en su art. 16 delimita su ámbito de aplicación por referencia al apartado 1 del antiguo art. 227 del Tratado CEE

con ciertas reservas por parte de algunos países. La gran mayoría de los Estados miembros de la UE considera que los casos de subcapitalización caen en el ámbito de aplicación del CA. Se considera que estamos ante operaciones vinculadas de naturaleza financiera (*v. gr.*, préstamo y sus condiciones) que son objeto de ajuste sobre la base del principio de plena competencia del art. 4 CA. Existe un cierto número de Estados que ha introducido una serie de reservas considerando que no están cubiertos por el CA aquellos casos en los que se cuestiona la cuantía del préstamo o la propia capacidad de obtención del mismo por el prestatario; es decir, los casos en los que el "ataque" a la operación vinculada resulta de la aplicación de cláusulas generales antiabuso.

137 En el mismo sentido KPMG, *A World in Transition (Managing the Transfer Pricing Implications of Complex Supply Chains*, 2011, Kpmg.com, p. 5), haciendo referencia a la denegación de los costes de cierre de entidades o actividades económicas en España (*closure costs*), en el marco de una reestructuración de un grupo multinacional.

(actuales art. 52 TUE y 355.1 TFUE), con exclusión de algunos territorios referidos en el apartado 2 del art. 16 CA (los territorios franceses de Ultramar referidos en el anexo II TFUE, las Islas Feroe y Groenlandia) y de los países miembros del Acuerdo del Espacio Económico Europeo (Islandia, Liechtenstein y Noruega). La situación de Gibraltar a estos efectos no es del todo clara ya que al remitir el art. 16 CE al art. 355.1 TFUE (antiguo art. 227 Tratado CEE) podría interpretarse, a primera vista, que este territorio está excluido del ámbito territorial de aplicación del CA. No obstante lo anterior, también podría interpretarse que el párr. 3 del art. 355 TFUE (disposición aplicable a Gibraltar) tiene una función meramente aclaratoria con respecto al párr. 1 y, en consecuencia, Gibraltar estaría incluido dentro del ámbito de aplicación del CA. Hay varios argumentos que apoyarían este razonamiento: la exclusión del art. 16.2 CA solo hace referencia a territorios incluidos en los párrs. 2 y 5 del art. 355 TFUE; pero no en el párr. 4, caso de Gibraltar; la tramitación paralela del CA con dos directivas que, en su forma originaria, eran aplicables a Gibraltar (la Directiva 90/435/CEE y la 90/434/CEE; y el hecho de que la adopción de un Impuesto sobre Sociedades en un territorio en el que, no olvidemos, se aplican todas las libertades del TFUE, con la única excepción de la libre circulación de mercancías, puede hacer necesaria la corrección de la doble imposición también en operaciones con empresas gibraltareñas. No obstante, desde una perspectiva estricta de Derecho internacional público sería extraño que la voluntad española al firmar el CA fuera de inclusión de Gibraltar en su ámbito de aplicación, aunque se debe tener en cuenta que la peculiar situación de Gibraltar en el originario Tratado CEE (actual art. 355.3 TFUE) fue aceptada por España en el momento de la adhesión a la actual UE y que el CA no hace más que recoger o remitirse a aquellas disposiciones.

6. PRINCIPIOS QUE RIGEN EL CONVENIO DE ARBITRAJE

El CA tiene como premisa aplicativa la existencia (o potencialidad) de doble imposición económica como consecuencia de una corrección de beneficios de una empresa en relación con una operación realizada con otra empresa asociada en aplicación del principio de plena competencia por las autoridades de un Estado contratante (arts. 1 y 4 CA). Asimismo, el CA contiene una obligación de eliminación de tal doble imposición económica (arts. 6.2, 7.1, 12.1 y 14 CA) e incluso se han regulado los métodos para llevar a cabo tal resultado.¹³⁸

¹³⁸ Art. 14 CA. No parece que el CA obligue a resolver otros problemas colaterales a los ajustes de precios de transferencia como es el relativo a las diferencias entre los intereses a cobrar y a devolver como consecuencia de las correcciones de bases imponibles finalmente establecidas. El Código de Conducta para la aplicación de CA propone tres soluciones al respecto, pero el CA no regula esta cuestión, como tampoco contempla la problemática de los denominados

A los efectos de eliminar la doble imposición resultante de ajustes de precios de transferencia, el CA ha establecido dos grandes mecanismos, a saber: el procedimiento amistoso entre las autoridades competentes y la creación de una comisión o panel de arbitraje (*advisory commission*). En ambos casos, tanto las autoridades competentes como la comisión o panel de arbitraje deben fundamentar su decisión de eliminación de la doble imposición en los principios del art. 4 CA, esto es, en el principio de plena competencia. La cuestión que inmediatamente se sigue reside precisamente en que el art. 4 del CA constituye en gran medida una norma en blanco, en la medida en que se limita a enunciar el principio de plena competencia (*elusive principle/Programmsatz*) en términos similares a los recogidos en el art. 9.1 MC OCDE (o el art. 7.2 MC OCDE en lo que afecta a la atribución de beneficios al EP). En este contexto puede acontecer que los Estados contratantes hayan desarrollado a nivel interno estos principios (*arm's length* y de empresa separada e independiente), de manera que la decisión que se adopte debe ser consistente con tal regulación y ser aceptable por ambas autoridades, de acuerdo con su legislación interna.¹³⁹ Igualmente puede acontecer que la normativa de los Estados contratantes se limite a enunciar estos principios y exista una remisión explícita o implícita a las Directrices OCDE de Precios de Transferencia, de cara a aplicar la norma interna o convencional que lo establece. En estos casos podría mantenerse que las Directrices OCDE de Precios de Transferencia pueden operar como guía interpretativa común para la correcta aplicación del principio de plena competencia por parte de las autoridades de los Estados contratantes, así como por la comisión arbitral.¹⁴⁰

La misma solución cabría proponer respecto de la atribución de beneficios al EP, en este caso atendiendo a los correspondientes informes de la OCDE sobre la materia. En todo caso pueden seguir suscitándose problemas cuando la normativa interna de uno de los Estados contratantes que articula el principio de plena competencia se desvía sustancialmente de la concepción ortodoxa o internacional de tal principio (*v. gr.*, las Directrices OCDE de Precios de Transferen-

ajustes secundarios. A nuestro juicio, allí donde estos ajustes secundarios comporten doble imposición económica, el CA obligaría a adoptar una solución que elimine tal fenómeno.

139 En este contexto pueden surgir diferencias entre las normativas nacionales de precios de transferencia, por ejemplo, en torno a la admisibilidad de un método u otro, o incluso a la hora de considerar una operación como realizada entre personas asociadas.

140 Esta solución es la que se propone en el Código de Conducta (2006 y 2009) para la aplicación del CA. Asimismo, esta posición podría fundamentarse en el art. 3.2 del CA considerando que la interpretación contextual del art. 4.1 CA pasa por considerar la configuración internacional del principio de plena competencia resultante de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia. Una interpretación a la luz de los CDI concluidos por los Estados contratantes conduciría al mismo resultado. Al parecer, en el primer caso solucionado a través del procedimiento arbitral del CA se utilizaron las Directrices OCDE de Precios de Transferencia como guía interpretativa para la aplicación del principio de plena competencia del art. 4.1 del CA.

cia). Asimismo, tanto las administraciones tributarias de los Estados miembros de la UE como las autoridades competentes a los efectos del CA y la comisión consultiva deben tener en cuenta la jurisprudencia comunitaria sobre el principio de plena competencia.¹⁴¹

A estos efectos, es preciso tener en cuenta que pueden surgir importantes problemas derivados de que el entendimiento del principio de plena competencia ha evolucionado a través de los años, de forma que pueden existir desacuerdos sobre el material relevante a la hora de solucionar un conflicto: ¿se aplicarán las Directrices de 2010 o las de 1995?, ¿qué modelo de atribución de beneficios a los EP se debe seguir? En gran parte, se debe vincular tal problemática a la interpretación del CDI del que trae causa el conflicto sometido al CA, pero tiene igualmente trascendencia en la solución que aporten las autoridades competentes o el panel arbitral.

En este mismo orden de cosas, debe destacarse que el CA no recoge el apartado 2 del art. 9 MC OCDE, el cual, como se sabe, establece una obligación de ajuste correlativo por el otro Estado contratante cuando se considere que el ajuste inicial es conforme con el principio de plena competencia. No obstante, el propio objeto y finalidad del CA es precisamente garantizar la eliminación de la doble imposición generada por la aplicación asimétrica del principio de plena competencia, de manera que contiene un conjunto de disposiciones articuladas a tal fin (arts. 1, 6, 7 y 14 CA). El art. 14 CA contempla dos métodos para eliminar la doble imposición (exención e imputación), los cuales poseen diferentes efectos, dependiendo del caso. Tales métodos podrán ser empleados por las autoridades competentes o por la propia comisión consultiva en el marco de los procedimientos recogidos en el CA. Es llamativa la imprecisión técnica con la que se han establecido estos métodos, dado que el CA se limita a enunciar su formulación en términos principialistas. Sin embargo, es dudoso que tales métodos operen autónomamente y se puedan emplear en tal forma por las autoridades competentes y la comisión consultiva, sin tener que recurrir a la regulación específica de cada uno de esos métodos en la normativa interna de los Estados contratantes parte de los procedimientos del CA. En este orden de cosas, se siente la falta de un mayor desarrollo de esta cuestión en la regulación española.¹⁴²

141 Ciertamente, el hecho de que las administraciones tributarias no hayan tenido en cuenta la jurisprudencia del TJUE en materia de precios de transferencia puede plantear algunas cuestiones en la fase arbitral. Así, por ejemplo, cabría plantear si la comisión consultiva puede y debe revisar completamente el caso, y replantear el ajuste de bases imponibles, dando audiencia a los contribuyentes para determinar si se han cumplido los condicionantes que resultan de la referida jurisprudencia comunitaria.

142 Véase el art. 31.1 del RD 1794/2008, RPA.

A la vista de lo que acabamos de exponer, resulta meridiano que el CA articula una obligación de eliminar la doble imposición basada en Derecho y no en principios de equidad ni atendiendo a soluciones "salomónicas" o a otro tipo de acuerdos sin mayor base jurídica (*horse trading/package deals & trade offs*). Al mismo tiempo, da la impresión que el tipo de arbitraje regulado es muy similar al establecido en el art. 25.5 MC OCDE y se aleja del *best offer/base ball arbitration*: aunque no existe una exclusión expresa de este arbitraje en el CA, la obligación de motivación de la resolución a la luz del art. 4 CA que se deriva del art. 11.1 CA puede interpretarse como tal. Ciertamente, no podemos dejar de reconocer que la aplicación del principio de plena competencia, por muy juridificado que esté, es todo menos una ciencia exacta y permite un margen subjetivo de apreciación considerable que abre camino a la negociación entre las autoridades competentes e incluso en el marco de la comisión arbitral.

Así las cosas, nos encontramos con que el modelo de procedimiento arbitral que ha articulado el CA posee las siguientes características:

- 1) Arbitraje semiobligatorio: el convenio obliga a eliminar la doble imposición adoptando como solución de cierre una decisión de un panel de árbitros que debe ser seguida por las autoridades competentes, a menos que adopten de común acuerdo una decisión distinta en un plazo determinado. Ahora bien, la decisión de constitución de la comisión arbitral y el inicio del arbitraje se deja en manos de las autoridades competentes, no del contribuyente, como ocurre en el art. 25.5 MC OCDE,¹⁴³ por lo que, en definitiva, la apertura del procedimiento arbitral queda en manos de aquellas, como ocurre en algunos de los CDI firmados por EE. UU.
- 2) Arbitraje de reenvío: la decisión del panel de árbitros o comisión consultiva no es inmediatamente vinculante para los Estados contratantes, ya que el art. 12.1 permite a las autoridades competentes acordar una decisión alternativa, algo que, en principio, no se establece así en el art. 25.5 MC OCDE y el Modelo de Acuerdo sobre esta materia.
- 3) Arbitraje de Derecho: la decisión de la comisión consultiva tiene que estar basada en el principio de plena competencia, sin establecer ninguna limitación previa a su potestad decisoria que, por lo tanto, puede desvincularse de cualquiera de las posiciones de las autoridades competentes o del contribuyente).¹⁴⁴

143 Véanse los arts. 7, 8 y 9 del CA y el art. 29 del RD 1794/2008, RPA.

144 Art. 11.1 CA.

- 4) Arbitraje de composición mixta: la comisión consultiva tiene carácter mixto y está integrada por dos representantes de cada autoridad competente (que puede reducirse a uno, previo acuerdo) y un número par de personalidades independientes, eligiendo de común acuerdo a un presidente (*chairman*). En este punto, como ya se indicó, existen divergencias importantes con el art. 25.5 MC OCDE, según el cual la comisión estará compuesta por tres miembros (a elección de las autoridades competentes los dos primeros y un árbitro designado de común acuerdo por estos). Como ocurría en el MC OCDE, a diferencia de la regulación de los CDI de EE. UU., ya comentada en el capítulo anterior, funcionarios de los Estados implicados pueden estar involucrados en el panel. Ahora bien, existe una diferencia notable entre el MC OCDE y el CA: en el contexto del primero, funcionarios que estuvieron vinculados a la decisión del caso en un Estado no podrán formar parte del panel, mientras que en el contexto del CA no se establece tal limitación.

Una cuestión de gran relevancia que ha suscitado controversia reside en la propia competencia de la comisión consultiva. El CA parece establecer que esta debe elaborar un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición en cuestión (art. 7.1) y que tal dictamen debe basarse en las disposiciones del art. 4 CA (art. 11.1 CA); la misma cuestión se plantea en relación con el acuerdo que pueden alcanzar las autoridades competentes antes o después del dictamen del "comité arbitral" (arts. 7.1, 12 y 14 CA). En este orden de cosas, se plantea si la competencia de la comisión consultiva (o de las propias autoridades competentes) queda circunscrita a determinar si el ajuste de beneficios realizado por una autoridad competente es correcto y fundado de acuerdo con el art. 4 del CA, o no lo es, o por el contrario puede ir más allá, construyendo *ex novo* un nuevo ajuste o determinación/corrección de bases imponibles; es decir, allí donde el ajuste propuesto carece de fundamentación o es incorrecto, de acuerdo con el art. 4 CA (*v. gr.*, no se han identificado correctamente las transacciones, las funciones o los riesgos, o no se han valorado adecuadamente), la comisión consultiva (o las propias autoridades competentes) se encuentra(n) en la encrucijada que pasaría ya por una decisión que excluyera la corrección o ajuste de la base imponible, ya por una decisión que construyera o elaborara *ex novo* una corrección/determinación de bases imponibles ajustada al art. 4 CA. Podría considerarse que una interpretación estricta de los arts. 7.1 y 11 CA (enfoque de mera revisión legal del ajuste) limitaría la competencia de la comisión consultiva (o de las propias autoridades competentes), circunscribiéndola a enjuiciar únicamente la legalidad (de acuerdo con el principio de plena competencia interpretado a la luz de las

Directrices OCDE de Precios de Transferencia) del ajuste inicial practicado por la Administración de un Estado contratante, de acuerdo con el art. 4 CA, así como a proponer medidas para eliminar la doble imposición;¹⁴⁵ lógicamente, ello comprendería las posiciones o decisiones en las que se modifica parcialmente el ajuste primario realizado por la Administración tributaria del Estado miembro del que se trate.

Una interpretación menos estricta de estas disposiciones permitiría que la comisión consultiva (o las propias autoridades competentes en el marco del CA) elaborara una decisión no puramente revisora del ajuste practicado sino más bien “deconstructiva”, proponiendo una interpretación y aplicación distinta del principio de plena competencia, al margen del ajuste inicial, esto es, una revisión completa del caso.¹⁴⁶ Ciertamente, las disposiciones del CA que regulan el papel de la comisión consultiva (o el de las autoridades competentes) no parecen limitar su función a una mera revisión de la legalidad (*arm's length*) del ajuste inicial. No obstante, podría argumentarse que permitir que la comisión consultiva (o las propias autoridades competentes) elaborase(n) una dictamen u opinión consultiva que prevea una corrección de bases imponibles distinta no parece ajustarse a la finalidad del CA, ni a las propias potestades y medios con que cuenta la comisión consultiva en el marco del CA, ni tampoco a la propia posición procesal de los contribuyentes (con derecho a audiencia, pero no de recurso).¹⁴⁷ En este orden de cosas se plantearían una serie de interrogantes, como por ejemplo: ¿qué acontecería si la decisión de la comisión consultiva fuera más gravosa para la empresa que instó el inicio del procedimiento y en tal Estado rige el principio de la prohibición de la *reformatio in peius*? ¿No afectaría ello a los derechos de defensa del contribuyente que

145 Esta interpretación ha sido defendida por P. Adonnino, tras formar parte como *chairman* del primer panel de árbitros del CA.

146 A favor de esta posición cabe destacar que el CA ha omitido la disposición de la propuesta de Directiva de 1976 con el mismo objeto, que limitaba la competencia de la comisión arbitral a la determinar si la cuantía del ajuste era o no acorde con el principio de plena competencia, a los efectos de establecer la eliminación de la doble imposición.

147 Esta posición ha sido mantenida igualmente por las autoridades competentes de algunos países como EE. UU., que consideran que en casos de precios de transferencia las autoridades competentes tienen asignada la competencia para eliminar la doble imposición, pero no tienen asignada una competencia que comprenda la elaboración de un nuevo ajuste de precios de transferencia, ni potestades de comprobación y de liquidación necesarias para llevar a cabo tal corrección de bases imponibles. De hecho, la autoridad competente estadounidense rechaza los casos donde el contribuyente enmienda su autoliquidación al considerar que sus precios de transferencia no reflejan el principio de plena competencia, argumentando que carece de competencias para comprobar si la rectificación de la autoliquidación presentada por el contribuyente se ajusta o no al principio de plena competencia (Cope y Foley 2010).

no puede recurrir el acuerdo de las autoridades competentes que ejecutaran tal decisión arbitral?

Ciertamente, la cuestión relativa a la competencia de la comisión arbitral (o de las propias autoridades competentes en el seno del CA) plantea un buen número de cuestiones no resueltas y que, en cierta forma, no surgen en el contexto del art. 25.5 MC OCDE, en el que el contribuyente puede, hasta el último momento, rechazar el acuerdo de las autoridades competentes redactado para tener en cuenta el dictamen de la comisión arbitral.

A nuestro entender, la segunda interpretación del CA posiblemente sea la más correcta, considerando el tenor de los referidos preceptos del CA y su finalidad. Es cierto que no puede excluirse que la comisión consultiva o las propias autoridades competentes se limiten a revisar el fundamento (*arm's length*) de la corrección de beneficios (el ajuste) de acuerdo con el art. 4 CA adoptando una decisión que garantice la eliminación de la doble imposición partiendo del ajuste realizado por la Administración tributaria de que se trate. Probablemente, en un buen número de casos las autoridades competentes en la fase de PA o la comisión consultiva en la fase arbitral se limitarán a determinar si el ajuste inicial realizado por la Administración tributaria de un Estado contratante se realizó de acuerdo con el principio de plena competencia establecido en el art. 4 CA; así, en el caso que se determinara que el ajuste es *arm's length*, el otro Estado contratante debe suprimir la doble imposición de acuerdo con lo previsto en el art. 14 CA, en los términos establecidos en los procedimientos del CA; por el contrario, cuando se llegara a la conclusión que el ajuste inicial no se adecua al principio de plena competencia previsto en el art. 4 CA, las autoridades competentes o la comisión consultiva podrían buscar una solución de supresión de la doble imposición acorde con los principios del art. 4 CA, a partir de la propia metodología empleada en el ajuste inicial, para determinar el valor de mercado; así, podría establecerse un nuevo valor de mercado simplemente ajustando los comparables empleados por la Administración tributaria en el ajuste inicial, incorporando nuevos comparables de consenso o enmendando de algún modo la aplicación del método empleado en la liquidación que estableció el ajuste inicial.

Un segundo escenario —en el que operaría la segunda interpretación antes esbozada— podría plantearse en aquellos casos en los que las autoridades competentes o la comisión consultiva consideran que el ajuste inicial no es acorde o compatible con el principio de plena competencia, pero al mismo tiempo el valor convenido por las empresas asociadas tampoco se considera un valor de mercado en el sentido establecido en el art. 4 CA.

En este tipo de supuestos —que pueden ser frecuentes— pensamos que las autoridades competentes en el marco del PA (o tras el dictamen de la comisión

consultiva) o la propia comisión consultiva son competentes para establecer un nuevo valor de mercado aplicando los principios del art. 4 CA a los efectos de suprimir la doble imposición de acuerdo con lo previsto en el art. 14 CA. Tal redeterminación del valor de mercado de la transacción vinculada podría requerir la aplicación de un nuevo método de valoración, así como del examen de documentación y la revisión de los propios hechos. Asimismo, el resultado de esta nueva distribución de bases imponibles entre los Estados, resultado de la nueva valoración de mercado, podría traer consigo una carga fiscal global para las empresas afectadas superior a la derivada del ajuste inicial, allí donde se asigne mayor base imponible al Estado en el cual la tributación del IS sea más elevada. Pensamos que este efecto no es contrario al CA, dado que se cumple su finalidad: se suprime la doble imposición, de acuerdo con el principio de plena competencia del art. 4 CA.

Con todo, cabe apuntar que la duración del procedimiento arbitral en sentido estricto posiblemente sea excesivamente corta para lograr construir una nueva valoración de la transacción vinculada, lo que aconsejaría introducir cambios que permitieran prorrogar tal plazo en casos de gran complejidad o de periodos de interrupción justificada (*v. gr.*, a raíz de solicitudes de información a las empresas o administraciones, solicitud de búsquedas de comparables, etc.).

Al mismo tiempo, la posición del contribuyente quedaría salvaguardada si se interpretara, como ocurre en el MC OCDE, que la decisión de la comisión arbitral no es más que una fase del PA y, en consecuencia, hasta el último momento el contribuyente puede rechazar acuerdo entre las autoridades competentes. Tal posibilidad de rechazo, por parte del contribuyente, de la solución acordada en el seno del CA solo se contempla en el contexto del art. 7.3 CA, cuando la legislación interna de un Estado contratante no permite a las autoridades competentes aplicar excepciones a las resoluciones de sus instancias judiciales (requiriéndose en este caso el desistimiento de los recursos internos por parte de la empresa asociada de que se trate). Por lo tanto, se debe notar que al margen de tales casos el contribuyente que instó el procedimiento del CA (o la otra empresa asociada) no ostenta derecho de veto frente al acuerdo de supresión de la doble imposición alcanzado en el marco del CA.¹⁴⁸

En este mismo orden de cosas, cabe llamar la atención igualmente sobre la función central con la que opera el art. 4 CA, así como la mínima regulación

148 La norma española que desarrolla el CA (RD 1794/2008 RPA) no parece alinearse plenamente con el CA en este punto. A nuestro juicio, la aplicación de lo dispuesto en el art. 14 RPA en el contexto del CA parece requerir la aceptación del acuerdo alcanzado en el marco del CA por parte del contribuyente, lo cual no se ajusta a lo establecido en el CA o en el propio Código de Conducta (2009) para la aplicación del CA.

del CA sobre otro aspecto clave como es la metodología para suprimir la doble imposición (art. 14 CA). Posiblemente el CA debiera ser modificado reforzando el contenido material de ambas disposiciones. En particular, debe tenerse muy en cuenta cómo el centro de gravedad del CA pivota sobre el art. 4 CA ya que determina: a) el canon para enjuiciar la legalidad convencional de un ajuste de los beneficios de empresas asociadas llevado a cabo por las Administraciones de los Estados contratantes; y b) los principios que deben emplearse en los procedimientos (amistoso y arbitral) del CA para determinar el valor de mercado aplicable y suprimir la doble imposición.

En cierta medida, el art. 4 CA opera con una funcionalidad similar al art. 9 MC OCDE, en el sentido de constituir una cláusula habilitadora del ajuste inicial (si es *arm's length*) y limitadora de tal ajuste (si no es *arm's length*), al tiempo que fija o establece el marco principialista material que deben seguir las autoridades competentes (y la comisión arbitral) a los efectos de suprimir la doble imposición, de acuerdo con los procedimientos previstos en el CA.¹⁴⁹

Lo curioso y a la vez problemático en relación con esta centralidad del art. 4 CA es que, al igual que el art. 9 MC OCDE, constituye una norma en blanco, esto es, una cláusula que se limita a establecer el principio de plena competencia sin precisar en modo alguno su contenido. Es cierto que la forma en que se ha configurado esta cláusula (art. 4 CA), en términos prácticamente idénticos a lo establecido en el art. 9 MC OCDE, permite pensar que toda la construcción de la OCDE sobre el principio de plena competencia es de aplicación en el contexto del CA. Esta fórmula permite dotar al art. 4 CA de auténtico contenido material y potencia aplicativa por la vía de aceptar en bloque el *soft-law* de la OCDE sobre el principio de plena competencia.¹⁵⁰ La parte negativa de este fórmula para lograr un cierto consenso y uniformidad en la tributación de las multinacionales y los grupos con operaciones transfronterizas remite a los problemas clásicos de seguridad jurídica y legalidad tributaria que plantean estas nuevas fuentes jurídicas internacionales y muy en particular el *soft-law* de la OCDE en esta materia,¹⁵¹ aunque no podemos menos que enfatizar cómo el CA constituye otro nuevo ejemplo de materialización del *soft-law* de la OCDE, sin que se haya establecido la más mínima regulación sobre las condiciones de recepción (*v. gr.*, absoluta-relativa, estática-dinámica, momento de eficacia del nuevo *soft-law*, etc.) de tal "Derecho blando".

149 Sobre la función del art. 9 MC OCDE, véase el Capítulo II.

150 El párr. 6.1 del Código de Conducta (2009) para la aplicación del CA establece: "*The arm's length principle will be applied, as advocated by the OECD, without regard to the immediate tax consequences for any particular Member State*".

151 Sobre esta cuestión, véase el Capítulo II.

7. CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO DEL CONVENIO DE ARBITRAJE

7.1. Estructura procedimental establecida por el CA e interrelación con otras alternativas procesales nacionales e internacionales

Básicamente, el CA establece cinco grandes fases procedimentales, a saber:

- 1) El PA entre las autoridades competentes de los Estados implicados en el caso de doble imposición.
- 2) El procedimiento arbitral que debe ponerse en marcha obligatoriamente, si el PA no resulta en un acuerdo en el plazo de dos años y conduce a la constitución de una comisión consultiva (panel de árbitros) que debe emitir una opinión o dictamen en el plazo de seis meses.
- 3) Un procedimiento entre las autoridades competentes implicadas que pueden adoptar una decisión distinta a la emitida por la comisión consultiva.
- 4) Un procedimiento que establece o instrumenta el efecto vinculante de la opinión de la comisión consultiva, transformándolo en un acto administrativo con validez interna (*award*).

El objeto principal de los procedimientos regulados en el CA consiste — como ya lo hemos indicado— en la supresión de la doble imposición por la vía de establecer una correcta aplicación del principio de plena competencia a nivel bilateral (o multilateral). No obstante, cada fase procedimental o subprocedimiento juega un papel a estos efectos y en cada caso los derechos y obligaciones de las partes pueden ser distintos. A este respecto, debe destacarse cómo el CA, de manera similar al art. 25.5 MC OCDE, pero con diferencias sustanciales, implica e involucra directamente a todas las partes (incluidas las empresas afectadas) y garantiza la eliminación de la doble imposición a través de un procedimiento de cierre que viene dado por la comisión consultiva que aportará una solución supranacional e imparcial que debe adoptarse en un tiempo muy corto, lo que aporta mayores garantías a los contribuyentes. No obstante, tal mayor garantismo para los contribuyentes se ve enturbiado por una serie de problemas que, en lo fundamental, comparte con el art. 25.5 MC OCDE 2008-2010 (véase el Capítulo IV, acápite 6), como, por ejemplo, los vacíos regulatorios del CA, los motivos que permiten rechazar el acceso de un caso al CA, la propia duración del procedimiento, su déficit de transparencia, etc.

Asimismo, debe advertirse que aunque los procedimientos para la supresión de la doble imposición que establece el CA pueden simultanearse con los procedimientos internos frente al acto administrativo que establece el ajuste o

corrección de bases imponibles en el Estado del que se trate, lo cierto es que, en algunos casos, no es posible tal simultaneidad o paralelismo procedimental entre la vía de recursos nacional y la del CA, de manera que el contribuyente debe optar por una u otra. Particularmente, ello acontece, tal y como prevé el art. 7.3 CA, "cuando la legislación interna de un Estado contratante no permitiere a las autoridades competentes aplicar excepciones a las resoluciones de sus instancias judiciales, el apartado 1 solo será de aplicación si la empresa asociada de dicho Estado hubiere dejado transcurrir el plazo de presentación del recurso o hubiere desistido de dicho recurso antes de haberse dictado una resolución. Esta disposición no afectará al recurso en la medida en que se refiera a elementos distintos de los que se mencionan en el art. 6".¹⁵²

152 Existe una declaración unilateral anexa al CA en la que Francia y el Reino Unido indican que aplicarán las disposiciones de esta cláusula. Tal declaración no posee carácter constitutivo sino que tan solo advierte o hace pública la posición del ordenamiento de estos Estados, de suerte que otros pueden estar en la misma situación sin que ello se haya evidenciado a través de una declaración. De hecho, un estudio del Foro Europeo de Precios de Transferencia revela que la posición mayoritaria coincide con las declaraciones de Francia y el Reino Unido. Cabe destacar cómo en febrero de 2011 la Administración tributaria británica cambió de posición en torno a la necesidad de que el contribuyente tuviera que elegir entre la vía procesal judicial interna y el procedimiento arbitral; así, a través del *Statement of Practice SP1/11 Transfer Pricing, Mutual Agreement Procedures and Arbitration* (February 15, 2011), se ha establecido que el contribuyente puede acudir al procedimiento arbitral sin perjuicio de la existencia de una previa sentencia de un tribunal británico (véase KPMG 2011). Alemania y Dinamarca han adoptado la posición de considerar que una decisión arbitral fundamentada en el CA es fruto de la aplicación de un tratado internacional, de suerte que sus normas internas autorizan a que la misma contravenga una resolución judicial (Trape Viladomat 2011: 1424-1425). En relación con España, habría que analizar de forma separada esta cuestión en relación con las resoluciones de órganos económico-administrativos, como los TEA españoles, que no forman parte de la Administración de justicia y son realmente órganos administrativos, plenamente integrados en la Administración tributaria (art. 5.1 LGT), aunque con independencia funcional y un régimen legal específico; de hecho, algún destacado autor considera que si bien la existencia de un proceso judicial sobre el mismo objeto que los procedimientos del CA impide la tramitación de estos últimos cuando el Derecho interno de un Estado contratante acepta el principio de cosa juzgada (a menos que los contribuyentes desistan de tales procesos judiciales), no acontecería lo mismo en relación con procedimientos de revisión de carácter administrativo en el sentido que no puede oponerse la firmeza administrativa de las decisiones de la Administración frente a los acuerdos alcanzados en un PA o las decisiones derivadas de un procedimiento arbitral (Delgado Pacheco 1998: 359). Algunos destacados autores vinculados a la AEAT (Pérez Rodilla) han manifestado que tan solo la existencia de una sentencia judicial (no así una resolución de un tribunal económico-administrativo) excluye el acuerdo en el PA. En esta misma línea, Del Campo Azpiazu (2011: 517) afirma al hilo del art. 7 CA que "es necesario que el interesado haya desistido de la vía judicial para poder solicitar el arbitraje". A nuestro juicio, y así lo manifestamos en el Capítulo IV, la existencia de una sentencia judicial anterior no debe necesariamente convertirse en un obstáculo para la ejecución de un acuerdo entre las autoridades competentes que, en realidad, tiene naturaleza de convenio internacional y ciertamente se planteará y tendrá como fundamento consideraciones muy distintas a las que la sentencia pueda valorar. En este sentido, se ha argumentado que el potencial que posee el CA como mecanismo que garantiza la eliminación de la doble

Las decisiones adoptadas en el marco del CA a los efectos de eliminar la doble imposición están concebidas procedimentalmente para que tengan carácter final, de manera que no resulten recurribles o apelables, salvo en lo que se refiere a las medidas nacionales de ejecución que pueden ser recurridas a nivel interno con el fin de controlar su correcta aplicación.

Ya comentamos que en el marco del art. 25.5 MC OCDE no estaba excluido el recurso contra la decisión arbitral, por motivos, en principio, relativos a la forma del laudo y que uno de los grandes defectos de este precepto era precisamente que no se vinculase el recurso a legislación alguna. Este problema es compartido por el CA, donde no se determina el Derecho aplicable a estos efectos o, simplemente, la propia posibilidad de recurso o los motivos del mismo. En esta línea, destacados comentaristas (Hinneckens 1996) se muestran partidarios de la existencia de medidas de control de las decisiones adoptadas en el marco de los procedimientos del CA, en orden a verificar que se ajustan a Derecho.¹⁵³ En todo caso, téngase en cuenta que las decisiones adoptadas en el seno del CA, además de notificarse a los contribuyentes afectados, se comunican al Secretario General del Consejo de la UE, que debe compilarlas, lo que podría permitir la articulación de algún mecanismo de control *a posteriori* sobre las mismas.

Igualmente, debe observarse que la vía del CA constituye una alternativa que debe ser instada por el contribuyente (en principio, la empresa sobre la que se efectúa la corrección de beneficios generadora de doble imposición), lo que no solo implica optar eventualmente entre la "vía internacional" y la "vía nacional" en el sentido indicado, sino también entre otras "vías internacionales" como los procedimientos amistosos y arbitrales que pueden venir previstos en los Convenios de Doble Imposición entre los Estados contratantes afectados (opción o exclusión que prevé el CDI Francia-Reino Unido). El art. 15 CA esta-

imposición permite neutralizar las desventajas del desistimiento de los recursos internos (Trapé Viladomat 2011: 1425).

153 El referido autor (Hinneckens 1996) considera que sería lógico aplicar en el marco del CA los principios de los tres siguientes convenios para fundamentar una eventual apelación: Convenio Europeo de 1950 de Protección de Derechos Humanos, Convención Internacional de 1981 de Derechos Civiles y Políticos, y Convenio de 1958 de reconocimiento y ejecución de laudos arbitrales extranjeros. Esta posición también está siendo defendida por aquellos que consideran que del CA resulta una decisión de carácter administrativo que puede ser objeto de impugnación como cualquier otra decisión de la Administración. A contrario, podría mantenerse que la decisión de las autoridades competentes en el marco del CA no es un acto administrativo sino un pacto entre las Administraciones de los Estados contratantes enmarcado en el Derecho Internacional y carecería de sentido que contra él se admitieran recursos ante un órgano interno de cualquiera de los Estados. Con todo, es insatisfactoria la inexistencia de una vía internacional o nacional que permita velar por la correcta aplicación de la normativa del CA, en particular sobre la observancia de las garantías procesales de los contribuyentes. Varios autores han recomendado la reforma del CA estableciendo una vía de revisión de las decisiones de las comisiones arbitrales ante el TJUE.

blece en este sentido una cláusula con arreglo a la cual el CA “no afectará al cumplimiento de más amplias obligaciones relativas a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas que puedan resultar de otros convenios de los que sean o fueren parte los Estados contratantes o del Derecho interno de dichos Estados”.

Ciertamente, puede afirmarse que el CA constituye actualmente el principal mecanismo para lograr una solución bilateral e internacional a un caso de ajuste de bases impositivas que afecta a una situación transfronteriza, de manera que los mecanismos nacionales poseen generalmente un enfoque más unilateral dirigido no tanto a eliminar la doble imposición sino más bien a anular la liquidación tributaria que contiene la corrección de bases impositivas. Actualmente, los CDI, en su gran mayoría, tan solo recogen el mecanismo del PA y en tal sentido ofrecen menores garantías de eliminación de la doble imposición que el CA, aunque no debe olvidarse que, en los últimos años, proliferan en la UE los CDI que añaden cláusulas de arbitraje, en línea o no con el art. 25.5 OCDE, y con una regulación mucho más acabada que la prevista en el CA, aunque con notables problemas, como apuntamos en el Capítulo IV.

7.2. Los procedimientos previos al procedimiento amistoso del CA: La notificación de la medida nacional de corrección de bases impositivas

El art. 5 CA contiene una cláusula de notificación que obliga al Estado contratante que tiene intención de corregir los beneficios de una empresa en aplicación de los principios del art. 4 CA (*arm's length*), a informar con la debida antelación a la empresa de su intención, dándole ocasión de informar a la otra empresa afectada, de forma que esta última pueda informar a su vez al otro Estado contratante.¹⁵⁴ No obstante, se prevé que tal obligación de notificación no afecta a las potestades de la Administración tributaria del Estado contratante

154 El TEAC, en su resolución de 11 de septiembre de 2008 (RG 1368/2006), considera que se da cumplimiento a lo establecido en el art. 5 CA allí donde la AEAT comunica formalmente su intención de corregir beneficios a una entidad española con la primera puesta de manifiesto del expediente inmediatamente anterior al levantamiento del acta, así como con la firma del acta. A su vez, se indica que “conocida por la filial española la intención de regularizar por parte de la Inspección, corresponde a esta informar a su matriz holandesa (su Ministro de Finanzas de acuerdo con el art. 3 CA) al objeto de eliminar la doble imposición en Holanda, si es que esta se produce efectivamente. Por lo tanto, la idea de la recurrente según la cual la liquidación impugnada queda supeditada a que las autoridades fiscales de los Países Bajos acepten la valoración de las operaciones realizadas establecida por las autoridades españolas resulta carente de fundamento a la vista del repetido art. 5 del Convenio. Como igualmente infundada es la pretensión del recurrente de que sean las autoridades españolas quienes comuniquen a las holandesas su propuesta de valoración”.

de efectuar las correcciones de bases imponibles que considera procedentes. Si, tras la comunicación de dicha información, las dos empresas afectadas y el otro Estado contratante aceptaren la corrección, no serán de aplicación los preceptos del CA que regulan el procedimiento amistoso y arbitral. Es decir, para que tales procedimientos queden excluidos de aplicación, las dos empresas asociadas afectadas y el otro Estado contratante involucrado deben aceptar la corrección o ajuste realizado por el otro Estado contratante. Basta con que cualquiera de estas partes se muestre en desacuerdo para que pueda invocarse el CA y sus procedimientos. El CA no regula la situación en la que las referidas partes están de acuerdo con la corrección de beneficios, lo que resulta extraño dado que ello debería implicar que el otro Estado contratante afectado de acuerdo con sus propios actos tendría que llevar a cabo una corrección o ajuste correlativo de bases imponibles en la otra empresa.

7.3. La posición de los contribuyentes en el marco de los procedimientos regulados en el CA

Como ocurría en relación con el art. 25 MC OCDE, la consideración de los procedimientos amistoso y arbitral previstos en el CA como procedimientos internacionales de resolución de conflictos fiscales entre dos Estados afecta a la propia posición de los contribuyentes en el marco de estos procedimientos. De hecho, esta posición es prácticamente idéntica a la que tiene el contribuyente en el MC OCDE, art. 25. Así, en primer lugar, es muy dudoso que los contribuyentes afectados por los ajustes de precios de transferencia que han sido sometidos (por las propias empresas) a estos procedimientos sean parte en los mismos. En sentido estricto, podría mantenerse que los contribuyentes tan solo son parte en el procedimiento a través del cual presentan su caso o la solicitud de inicio de los procedimientos del CA ante la autoridad competente de un Estado contratante, de suerte que se ha creado este mecanismo como una opción procesal que puede decidir ejercitar el afectado —que puede considerarse en cierta medida un derecho a emplear estos procedimientos para eliminar la doble imposición— y la propia denegación del inicio del procedimiento puede considerarse recurrible a nivel interno.¹⁵⁵

Ahora bien, una vez superada la fase nacional de los procedimientos del CA, lo cierto es que no puede mantenerse que el contribuyente o contribuyentes afectados por el caso (las empresas de los Estados contratantes) ostenten la

¹⁵⁵ Como se apuntó en el Capítulo IV, existe una línea de jurisprudencia del TS y AN que han consagrado en cierta medida un derecho de los contribuyentes al inicio del PA previsto en los CDI; véase igualmente Calderón (2007).

condición de parte en los procedimientos interestatales, siendo partes los Estados contratantes. Estamos ante un procedimiento interestatal internacional y no ante un procedimiento administrativo interno, por más que hayan sido los contribuyentes afectados los que hayan solicitado su inicio. No obstante, el contribuyente sigue constituyendo un interesado y afectado por estos procedimientos, pudiendo aportar información y documentación con trascendencia para la resolución del caso, así como ostentando un derecho de información y audiencia y un derecho a optar o simultanear los procedimientos del CA con los recursos internos. Ahora bien, sin la colaboración proactiva de los contribuyentes, los procedimientos del CA ni se iniciarán ni se culminarán. De hecho, la pasividad del contribuyente o la no contestación a requerimientos, tanto en el procedimiento amistoso como en el arbitral ex art. 25 MC OCDE suele determinar el cierre del procedimiento, sin que exista acuerdo alguno entre las autoridades competentes. Y lo mismo ocurrirá en el contexto del CA.

Por otra parte, como ya hemos explicado y ocurre en el contexto del art. 25 MC OCDE, nada parece excluir que los contribuyentes puedan desistir del procedimiento antes de que se dicte la decisión final por las autoridades competentes o incluso por el panel arbitral, aunque a la hora de adoptar tal posición habría que tener en cuenta la situación procesal en el ámbito interno respecto de los recursos interpuestos o que se puedan interponer. Incluso podría mantenerse que el contribuyente puede rechazar el resultado de todo el procedimiento, algo plenamente aceptado en el MC OCDE. Precisamente por todo ello, las empresas afectadas ostentan una posición procesal en estos procedimientos (de los que no son parte), que les otorga importantes derechos de participación, información y defensa, análogos a los que les otorga el art. 25 MC OCDE, ya sea PA o procedimiento arbitral. Entre las disposiciones del CA que articulan estos derechos cabría destacar, sin ánimo de exhaustividad, los arts. 5 (derecho de información sobre el ajuste), 6.1 (derecho a presentar el caso solicitando el inicio de procedimientos de CA y a emplear recursos internos), 9.6 y 12.2 (confidencialidad de la información y derecho de veto sobre la publicidad de la decisión arbitral), 10.1 (derecho a aportar información y documentación a la comisión consultiva), 10.2 (derecho de audiencia ante la comisión consultiva y deber de comparecencia ante tal comisión). Los párrs. 6.3 y 7.4.i) del Código de Conducta (2009) para la aplicación del CA contemplan el derecho del contribuyente a estar informado de todo desarrollo significativo del procedimiento (incluyendo la comunicación de la decisión de la comisión arbitral), a la confidencialidad de la información y a resolver sobre su solicitud.

Sin embargo, existe una diferencia notable entre la posición del contribuyente en el art. 25.5 MC OCDE y el CA: la entrada en la fase arbitral, en el primero, es monopolio exclusivo del contribuyente, mientras que, en el segundo, esto no

es así, sin que el CA aclare, no obstante, a quién corresponde el impulso de la creación de la comisión, aunque todo parece indicar que será a las autoridades contratantes.¹⁵⁶ En este punto, es más garantista la posición del MC OCDE, aunque, como ya vimos en el Capítulo IV, es discutible el poder que el MC OCDE atribuye al contribuyente en este punto. Nótese igualmente que, como ya hemos indicado más arriba, en el contexto del CA el acuerdo que pudieran adoptar las autoridades competentes para la supresión de la doble imposición no requiere en todo caso del consentimiento de los contribuyentes afectados, que es vinculante para los Estados y los contribuyentes.

De acuerdo con estas disposiciones, podría mantenerse que, de forma análoga a lo que ocurre en el art. 25 MC OCDE, aunque en menor medida que este último, el CA ha tratado de proteger los intereses legítimos de las empresas afectadas, no solo garantizando la eliminación de la doble imposición, arbi-trando un procedimiento interestatal que incluye una serie de garantías (*procedural fairness*) en las que los contribuyentes afectados ostentan una posición cercana a la de parte (*quasi-[semi]-tri-party procedure*, en palabras de Hinne-kens). Además, no se puede perder de vista que a los contribuyentes no solo les interesa la eliminación de la doble imposición sino que también pueden estar interesados en que los ajustes de precios de transferencia se establezcan en un determinado sentido, considerando una serie de factores como, por ejemplo, el tipo de gravamen o los incentivos fiscales existentes en cada uno de los Estados contratantes.

8. EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

8.1. La fase unilateral/nacional: La presentación del caso ante la autoridad competente del Estado contratante de residencia por las empresas afectadas y las cuestiones procedimentales que se suscitan (solicitud de inicio y efectos)

El apartado 1 del art. 6 del CA prevé la posibilidad de que una empresa (am-parada o cubierta por el ámbito de aplicación del CA) presente su caso (una solicitud de eliminación de la doble imposición) ante la autoridad competente del Estado contratante del que es *residente*¹⁵⁷ o en el que se halla situado su EP (recuérdese que en el contexto de la OCDE siempre se iniciaba el PA en el Estado

156 Véase el párr. 7.2 del Código de Conducta (2009) para la aplicación del CA.

157 La versión española y francesa se refieren al Estado contratante de residencia de la empresa, en tanto que la versión inglesa se refiere al "*Contracting State of which it is an Enterprise*". Pensamos que la interpretación sistemática y finalista del CA conduce a entender que las empresas cubiertas son las personas jurídicas y físicas sujetas al IS/IRPF de los Estados con-

de residencia), cuando considere que, en cualquiera de los casos a los que se aplica el CA, no se han respetado los principios enunciados en el art. 4 del CA. El caso (*rectius*, la solicitud) habrá de presentarse antes de transcurridos tres años a partir de la primera notificación de la medida que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición con arreglo al art. 1 CA. La empresa debe indicar en su solicitud a la autoridad competente si otros Estados contratantes podrían verse afectados por el caso. Y tal autoridad competente (a la que se presentó la solicitud) advertirá de tal circunstancia, sin demora, a las autoridades competentes de dichos otros Estados contratantes.

La solicitud de inicio del procedimiento requiere que se haya realizado o pueda realizarse como algo probable una corrección de beneficios de una empresa de un Estado contratante, que sea susceptible de generar doble imposición económica, considerando la situación de una empresa de otro Estado contratante. En este sentido, el art. 6.1 CA remite a lo previsto en los arts. 1 y 4 del CA, a efectos de determinar cuándo existe un caso que genera un derecho de los contribuyentes a iniciar los procedimientos establecidos en el CA. Al igual que acontece en el marco de los PA ex art. 25 MC OCDE, no se requiere que exista una liquidación tributaria o acto equivalente que genere la doble imposición económica como consecuencia de una corrección de bases imponibles en aplicación de los principios que se enuncian en el art. 4 CA (principio de plena competencia) que se aplican, o bien directamente (ajuste sobre la base de tal precepto del CA), o bien por medio de las correspondientes disposiciones de la legislación del Estado de que se trate (regulación interna sobre precios de transferencia). No obstante, debe existir una medida que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición con arreglo al art. 1 CA.¹⁵⁸

El caso (la solicitud) —y esta es una diferencia importante con el art. 25 MC OCDE— debe presentarse ante la autoridad competente del Estado contratante de cualquiera de las empresas afectadas —cabe incluso la posibilidad de presentación en todos los Estados contratantes que pudieran estar afectados por el ajuste o medida de que se trate— antes de transcurridos tres años a partir de la primera notificación de la medida que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición con arreglo al art. 1 CA, por ejemplo debido a un ajuste de precios de transferencia. La fecha en que es notificada tal medida debe tomarse como plazo de inicio del cómputo de los tres años que establece el

tratantes como residentes o como no residentes que operan a través de EP que están sujetos a un impuesto paralelo (IRNR en el caso español). Véase en este sentido el art. 23 del RPA.

158 Con todo, el acto administrativo que establezca el ajuste de precios de transferencia podría constituir el acto que resulta más adecuado para presentar y fundamentar la solicitud de inicio de los procedimientos del CA, dado que de otra forma tal solicitud se podría rechazar por infundada.

art. 6.1, según lo enunciado en el párr. 4 del Código de Conducta (2009) para la aplicación del CA.¹⁵⁹

El CA no regula cuestiones como la relativa a la posibilidad de acumular en un mismo procedimiento amistoso y arbitral las solicitudes de eliminación de la doble imposición que se produzcan como consecuencia de liquidaciones tributarias dirigidas frente al mismo contribuyente y basadas en la misma vulneración del principio de plena competencia, pero referidas a diferentes ejercicios fiscales, de suerte que, a nuestro juicio, tal acumulación debería ser posible por aplicación del principio general de economía procesal y el de eficacia administrativa.¹⁶⁰ Tampoco está claro si los procedimientos del CA pueden ponerse en marcha cuando la doble imposición resulta de un "autoajuste fiscal" (*rectius*, rectificación de la autoliquidación) realizado por el contribuyente, al considerar qué base imponible determinada en su autoliquidación original era superior a la que resultaría de aplicar correctamente el principio de plena competencia; también pensamos que en este caso debería ser posible el inicio de los procedimientos del CA, particularmente cuando las autoridades del Estado contratante del contribuyente rechazaran tal autoajuste a través de los correspondientes actos administrativos.¹⁶¹

La presentación del caso debe hacerse ante las autoridades competentes de los Estados contratantes de las empresas afectadas (o de situación del EP) que aparecen designadas en el art. 3.1 CA, no pudiendo considerarse presentado el caso ante otras autoridades como un tribunal nacional. La legitimación activa la tienen las empresas de los Estados contratantes cuyos beneficios resulten afectados por un ajuste de bases imponibles con arreglo a los arts. 1 y 4 CA y la legitimación pasiva le corresponde a las autoridades referidas en el art. 3.1 CA. Posiblemente, lo más lógico sería que el caso o solicitud lo presentara la empresa que es objeto del ajuste de precios de transferencia ante su autoridad competente, como ocurre en el art. 25 MC OCDE. No obstante, no parece que el art. 6.1 CA excluya la posibilidad de que la otra empresa vinculada, parte en la operación objeto de ajuste, pueda presentar el caso ante su autoridad competente, toda vez que en realidad la doble imposición que se genera como consecuencia de un ajuste de precios de transferencia (que se considera no conforme con el principio de plena competencia) lo soporta el "grupo" (los beneficios obtenidos

159 Italia ha introducido una reserva a esta posición del Código de Conducta, en el sentido de referir tal cómputo a la notificación de la medida que refleje un ajuste de precios de transferencia.

160 De hecho, en algunos países como Alemania la regularización de los ejercicios posteriores al ajuste inicial, en la medida que se refieran a la misma cuestión e idénticos contribuyentes, queda suspendida a expensas de lo que resulte de los procedimientos del CA.

161 Cope y Foley (2010).

por las dos empresas son doblemente gravados).¹⁶² También podría plantearse la hipótesis de que las dos empresas afectadas presentan su caso ante sus autoridades competentes, de suerte que el CA no regula la forma de proceder en estos casos.¹⁶³

En realidad, la posibilidad de inicio del PA por las dos partes provoca problemas de cómputo del plazo de tres años, que —ya lo comentamos— debe interpretarse —al igual que en el contexto OCDE— de forma laxa, de manera que el mismo comience a computar desde la notificación de la medida a la última empresa afectada, como se deduce del MEMAP.

El art. 13 CA establece expresamente que el carácter definitivo de las decisiones adoptadas por los Estados contratantes afectados sobre la imposición de los beneficios procedentes de una operación entre empresas asociadas no será óbice para que se recurra a los procedimientos citados en los arts. 7 y 6 CA. Sin embargo, el Código de Conducta (2009) sí contempla los casos en que existen más de dos Estados contratantes involucrados en los procedimientos del CA (párr. 6).

El Código de Conducta (2009) para la aplicación del CA ordena otra serie de materias relacionadas con la solicitud que pueden presentar las empresas afectadas, a saber:¹⁶⁴ (a) su contenido; (b) su tramitación; (c) la resolución por parte de las autoridades competentes.

Asimismo, se viene considerando que la solicitud de inicio del PA del CA interrumpe la prescripción tributaria, con independencia de que tal solicitud sea o no aceptada. El Código de Conducta (2009)¹⁶⁵ para la aplicación del CA recomienda a los Estados miembros de la UE que tomen todas las medidas oportunas para la suspensión de la recaudación de las liquidaciones tributarias objeto de los procedimientos del CA, en las mismas condiciones que si se tratara de la interposición de recursos a nivel interno.¹⁶⁶ También se recomienda que se adopten medidas para que las diferentes reglas de los Estados sobre intereses de demora y devolución de intereses se coordinen en el marco de estos procedimientos.¹⁶⁷

162 Lo relevante es que se haya producido un ajuste de precios de transferencia que afecte a dos empresas de dos Estados contratantes y que se fundamente la vulneración del principio de plena competencia.

163 Implícitamente se reconoce esta posibilidad en el art. 7.1 CA.

164 Párrs. 5.a y 6.3 del Código de Conducta CA.

165 Párr. 8 Código de Conducta CA.

166 Recomendación seguida por el legislador español a través de lo dispuesto en el apartado 6 de la DA Primera TRLIRNR y los arts. 35 a 40 RPA. Todo parece indicar que lo dispuesto en estos preceptos se aplica igualmente en la fase unilateral de los procedimientos recogidos en el CA.

167 Acerca de esta cuestión, véanse los comentarios que realizamos en el Capítulo IV.

La inadmisión del caso o solicitud de inicio del procedimiento amistoso presentada por el contribuyente ante la autoridad competente solo puede rechazarse cuando tal solicitud resultara manifiestamente infundada o considerando lo establecido en el art. 8 CA. Una solicitud se considerará infundada allí donde el caso quede extramuros del ámbito (objetivo, subjetivo o temporal) de aplicación del CA, como, por ejemplo, supuestos en los que no se ha probado un riesgo de doble imposición generado por la aplicación de disposiciones que establezcan el principio de plena competencia, o si el caso se presenta fuera de plazo o por persona no legitimada. Tal negativa, como hemos indicado, debería ser objeto de revisión judicial. Algún autor (Hinneckens 1996) ha apuntado la posibilidad de que los contribuyentes insten procedimientos de responsabilidad patrimonial frente a los Estados en casos de denegación infundada del acceso a los procedimientos del CA, aunque esta responsabilidad patrimonial debería, si procede, ser instada por cauces estrictamente nacionales.

Por otro lado, el art. 8 CA permite a las autoridades competentes de los Estados contratantes no iniciar los procedimientos del CA cuando algún procedimiento judicial o administrativo decida con carácter definitivo que una de las empresas de que se trate, mediante actos que den lugar a una corrección de los beneficios con arreglo al art. 4 CA, puede ser objeto de una "sanción grave". Cada uno de los Estados contratantes ha formulado declaraciones unilaterales sobre el concepto de "sanción grave". El examen de estas declaraciones lleva a varias conclusiones. Por un lado, se observa una asimetría en el umbral de sanción grave entre unos Estados y otros. Por otro lado, la ausencia de una mínima coordinación en este aspecto puede provocar que muchos casos de ajuste de precios de transferencia sean excluidos del procedimiento del CA por el hecho de que puedan cometerse infracciones formales o materiales de una normativa cuyo cumplimiento por los contribuyentes es extremadamente complejo. Piénsese que, por ejemplo, en el caso español constituyen sanción grave, según la declaración actualizada recogida en el Anexo de la decisión del Consejo de 23 de junio de 2008 relativa a la adhesión de Bulgaria y Rumania al CA, las sanciones graves y muy graves y los delitos contra la Hacienda Pública, de suerte que las infracciones cometidas por vulneración de la compleja regulación sobre las obligaciones de documentación constituirían una sanción grave a estos efectos. En este sentido, el propio Código de Conducta (2009) para la aplicación del CA recomienda que esta causa de exclusión solo opere efectivamente en casos excepcionales como el fraude.¹⁶⁸ Como ya hemos comentado en varias ocasiones, la exclusión del inicio del procedimiento amistoso y arbitral en estos casos equivaldría a la imposición de una sanción de

168 Párr. 3 Código de Conducta CA.

plano, al margen de las garantías de los arts. 24.2 y 25 CE, y, en consecuencia, inconstitucional.¹⁶⁹ En este sentido, es interesante que, en Francia, la circular administrativa de documentación de precios de transferencia de 4 de enero de 2011, indica que la imposición de sanciones como consecuencia de incumplimiento de las obligaciones de documentación no afecta el acceso al PA para eliminar la doble imposición.¹⁷⁰

El art. 8.2 CA contempla la suspensión de los procedimientos de los arts. 6 y 7 CA hasta la conclusión de los procedimientos administrativos o judiciales donde se dirima la imposición de las sanciones. Nótese igualmente que el art. 7.2 CA prevé que la presentación del caso a la comisión consultiva no impedirá al Estado contratante emprender o continuar, para ese mismo caso, acciones judiciales o procedimientos encaminados a aplicar sanciones administrativas. La interpretación sistemática de estas disposiciones parece conducir a una suspensión del procedimiento arbitral (fase comisión consultiva) —y del propio PA— hasta que se dirima con carácter final la cuestión de la imposición de sanciones, allí donde las autoridades competentes invoquen esta salvaguardia. De esta forma, el inicio de un procedimiento sancionador o incluso la remisión del expediente al Ministerio Fiscal en relación con la posible comisión de un delito fiscal no impide que el contribuyente pueda solicitar el inicio de los procedimientos del CA, aunque lo lógico es que tales procedimientos queden suspendidos a expensas de lo que resulte de las resoluciones o sentencias que determinen con carácter definitivo la imposición de sanciones o la comisión del delito.

Finalmente, cabe observar cómo en esta fase preliminar y de acceso a los procedimientos del CA pueden producirse discrepancias entre las autoridades competentes de los Estados contratantes sobre temas de gran relevancia —la determinación de si un caso está o no cubierto por el CA o puede excluirse su acceso a sus procedimientos— que resultan de interpretaciones asimétricas del CA, sin que el convenio haya previsto un procedimiento ad hoc para resolverlo (en la fase arbitral podrán dirimirse estas cuestiones, si el caso no se ha tramitado), lo que puede generar serios problemas que minen la eficacia y función que estaría llamado a cumplir este mecanismo. Por lo tanto, es recomendable que los contribuyentes pongan en marcha las vías de recurso internas en tanto no se haya admitido su caso en el contexto del CA, en aras de evitar los problemas que podrían surgir de la eventual inadmisión del caso a los efectos del CA.

169 Sin embargo, el TS, en su sentencia de 4 de mayo de 2011, consideró que una regulación de las operaciones vinculadas que excluye el ajuste bilateral se inscribe dentro de las medidas tributarias, no teniendo la calificación de medida sancionadora ni restrictiva de derechos individuales.

170 Chevrier y Nouaille (2001: 2).

8.2. La fase bilateral: El Procedimiento Amistoso

Los arts. 6.2 y 7 CA regulan los aspectos más relevantes del PA. Así, el art. 6.2 CA establece como presupuesto de inicio del PA (fase bilateral) el término de la fase unilateral, que acontece cuando la autoridad competente considera fundada la solicitud presentada por el contribuyente y ella misma no puede encontrar solución satisfactoria alguna respecto de la doble imposición que se ha generado o puede generarse respecto de los beneficios de la empresa solicitante.¹⁷¹ Normalmente, tal solución solo puede hallarse cuando es el Estado contratante de la empresa solicitante el que ha realizado o tiene intención de realizar un ajuste de precios de transferencia, o bien más excepcionalmente cuando, habiendo realizado un ajuste primario las autoridades del otro Estado contratante, el Estado contratante de la empresa solicitante acepta la realización de un ajuste correlativo en tal empresa, de tal forma que se elimine la doble imposición de acuerdo con el CA.

Llegados a este punto —solicitud fundada y no solución unilateral satisfactoria—, la autoridad competente del Estado contratante de la empresa solicitante debe desplegar todos los esfuerzos a su alcance para resolver el caso (la doble imposición) mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente de cualquier otro Estado contratante afectado o concernido, en aras de eliminar la doble imposición, de acuerdo con los principios del art. 4 CA.

El art. 6.2 *in fine* CA, como el art. 25.2 MC OCDE, establece que el acuerdo amistoso alcanzado por las autoridades competentes se aplicará, sean cuales fueren los plazos previstos en el Derecho interno de los Estados contratantes afectados. Esta cláusula elimina las limitaciones temporales que pueden existir a nivel interno (prescripción de la potestad de liquidación o de la devolución de ingresos tributarios), sobre la base de que la aplicación del acuerdo del procedimiento amistoso no supone la rectificación del acto causante de la imposición no conforme al CA, el cual quedaría formalmente intacto, por lo que serían irrelevantes los obstáculos para dicha ejecución que derivan de la prescripción o de otras circunstancias como la firmeza del referido acto; por lo tanto, estamos

171 Se ha discutido si en la fase unilateral la solución al caso debe regirse por los principios del art. 4 CA o atender a lo establecido en la normativa nacional del Estado contratante de que se trate. A nuestro entender, los principios del art. 4 CA se aplican igualmente en esta fase. Las competencias de la autoridad competente del Estado contratante a los efectos de solucionar la imposición contraria al convenio deben estar reguladas a nivel interno, estableciendo los adecuados procedimientos que garanticen la coordinación entre tales autoridades y las que eventualmente estén tramitando el procedimiento administrativo del que resulta (potencialmente) la imposición contraria al convenio. Sin embargo, la normativa española no regula pormenorizadamente estos aspectos (arts. 8.3.a) y 11.1.b RPA).

ante una manifestación del carácter internacional del PA que se sitúa en buena medida al margen del Derecho nacional de aplicación general.¹⁷²

Con carácter general, puede afirmarse que las autoridades competentes de los Estados contratantes disponen de un plazo máximo de dos años para alcanzar un acuerdo por el que se evite la doble imposición, conforme con los principios del art. 4 CA. Según el art. 7.1 CA, tal plazo de dos años debe contarse a partir de la primera fecha en que se presente el caso a una de las autoridades competentes, de conformidad con el apartado 1 del art. 6 CA.¹⁷³ Repárese que en este punto existe una diferencia importante entre el art. 25.5 MC OCDE y el CA, ya que en el primero el cómputo del plazo no está vinculado a la presentación de la solicitud ante una autoridad competente, sino, más bien, a la recepción de la documentación completa por la otra autoridad competente. Este plazo de dos años puede modificarse cuando todas las partes implicadas están de acuerdo, tal y como prevé el art. 7.4 CA. Una vez transcurrido tal plazo máximo de dos años, las autoridades competentes deben poner en marcha la fase arbitral, constituyendo la comisión consultiva.

El CA vuelve a reiterar en su art. 7.1 CA el derecho de las empresas a utilizar las posibilidades de recurso previstas en el Derecho interno de los Estados contratantes. No obstante, se advierte que cuando el caso hubiere sido presentado ante algún tribunal, el referido plazo de dos años comenzará a contarse a partir de la fecha en que sea firme la resolución dictada en última instancia en el marco de esos recursos internos. Es decir, la interposición de recursos internos (abarcando tanto la vía económico-administrativa como la judicial), simultánea y con el mismo objeto que los procedimientos del CA, afecta al cómputo del plazo de dos años que poseen las autoridades competentes para alcanzar un acuerdo en el marco del PA y con ello lógicamente al momento en que debe ponerse en marcha la fase arbitral del CA, difiriéndose hasta la fecha de firmeza de la resolución dictada en última instancia en el marco de tales recursos internos. Se trata de una diferencia importante entre el CA y el PA de los CDI, ya que, en este último,

172 Véase la Disp.Ad.Primer.2 TRLIRNR y el art. 15 RPA.

173 El Código de Conducta (2009) ha clarificado dos cuestiones que venían siendo controvertidas a los efectos de la interpretación y aplicación del art. 7.1 CA, a saber: (a) el momento en que se consideraba que un contribuyente había presentado el caso a la autoridad competente en el sentido del art. 6.1 CA (véase el párr. 5.a del Código de Conducta) y (b) la fecha que debe tomarse como inicio del cómputo del plazo de dos años (párr. 5.b) del Código de Conducta). En el caso (a) el Código de Conducta establece tal fecha por referencia al momento en que el contribuyente haya presentado una serie de documentación e información sobre el caso. En el caso (b) el periodo de dos años comenzará en la última de las siguientes fechas: (a) fecha de la notificación del acto de liquidación, esto es, de la decisión final de la Administración fiscal sobre la base imponible adicional, o equivalente; o (b) fecha en que la autoridad competente recibe la solicitud y la información mínima mencionada en el inciso del punto 5.a del Código de Conducta (2009).

la interposición de los recursos no implica *per se* la suspensión del PA, de manera que ambos pueden simultanearse. Por lo tanto, la interposición de recursos internos, cuando se pretenda invocar el CA, debe ser sopesada cuidadosamente por los contribuyentes, toda vez que las autoridades competentes de los Estados contratantes, en lugar de disponer de dos años desde la fecha de presentación del caso, cuentan con dos años a partir de la fecha en que sea firme la resolución dictada en última instancia en el marco de tales recursos como fecha para negociar un acuerdo en la fase de procedimiento amistoso, de suerte que de no alcanzarse en tal fecha el acuerdo deben proceder a constituir la comisión consultiva, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del art. 7 CA.

Cuando los contribuyentes no interpusieren tales recursos (renuncia), el cómputo del plazo de dos años se rige por la regla general, esto es, se toma la fecha de presentación del caso en el sentido establecido en el art. 7.1 CA. Allí donde los contribuyentes presentaran el correspondiente recurso y posteriormente desistieran, tal circunstancia determinará que se tome tal fecha (la del desistimiento) a los efectos del cómputo del plazo de dos años que establece el art. 7.1 CA. Se considera que el diferimiento temporal que resulta de esta disposición pone en tela de juicio la independencia (y simultaneidad) de las dos vías de recurso (nacional e internacional); en la medida en que se utilice el recurso judicial interno, la fase arbitral (la verdadera aportación del CA) no puede iniciarse hasta que este se haya resuelto y haya transcurrido el periodo de acuerdo amistoso de dos años.¹⁷⁴ Ciertamente, ello puede afectar muy negativamente al funcionamiento y eficacia del CA, ya que esta "suspensión" puede hacer que la duración total del procedimiento del CA sea excesiva: duración de los recursos administrativos y judiciales internos hasta llegar a una resolución final + el periodo de dos años de la fase de PA + periodo de seis meses de la fase arbitral + periodo de seis meses que tienen las autoridades competentes para adoptar una decisión final. Quizás debería meditarse sobre la razonabilidad de tal solución, ya que, en cualquier caso, y además del retraso que genera, permitirá al contribuyente jugar a la carta que le resulte más conveniente: primero lo puede intentar con los recursos internos y después, si la solución no le resulta favorable, siempre tiene abierta la vía arbitral del CA, la que, por más que venga con retraso, podría erigirse en un "recurso de casación" atípico o nueva instancia para corregir la solución nacional. En este punto, resultaría mucho más razonable condicionar la entrada al procedimiento amistoso/fase arbitral del PA a la retirada o, eventualmente, suspensión de los recursos internos, de manera que: (1) se garantizaría al contribuyente una solución relativamente pronta de naturaleza bilateral o multilateral y (2) la aplicación de tal solución debiera estar

174 Trapé Viladomat (2011: 1424).

condicionada a la aceptación por el contribuyente y la retirada de los recursos internos. A pesar de que, en este punto, el MC OCDE no ofrece soluciones cerradas, algunas de sus propuestas parecen más razonables o mejor fundadas que las aportadas en sede del CA.

Asimismo, los contribuyentes o empresas afectadas deben tener muy presente la previsión recogida en el apartado 3 del art. 7 CA, que establece que “Cuando la legislación interna de un Estado contratante no permitiere a las autoridades competentes el aplicar excepciones a las resoluciones de sus instancias judiciales, el apartado 1 solo será de aplicación si la empresa asociada de dicho Estado hubiere dejado transcurrir el plazo de presentación del recurso o hubiere desistido de dicho recurso antes de haberse dictado una resolución. Esta disposición no afectará al recurso en la medida en que se refiera a elementos distintos de los que se mencionan en el art. 6”. Esta cláusula del art. 7 CA, a la postre, termina impidiendo la puesta en marcha de la fase arbitral, toda vez que si los contribuyentes no renuncian o desisten de los recursos internos (abarcando tanto la vía económico-administrativa como la judicial) que hubieran interpuesto, no se pondría en marcha tal fase arbitral, concurriendo el presupuesto del art. 7.3 CA (que al parecer concurre en la gran mayoría de los Estados miembros, según un estudio realizado por el Foro Europeo de Precios de Transferencia).¹⁷⁵

De esta forma, de acuerdo con las cláusulas 1 y 3 del art. 7 CA, la interposición de recursos internos contra el acto administrativo de ajuste de precios de transferencia frente al que se presentó la solicitud por la(s) empresa(s) afectada(s) no solo puede demorar el inicio de la fase arbitral sino que además puede llegar a impedir su puesta en marcha. Se considera que la incompatibilidad que en muchas ocasiones resultará del art. 7.3 CA, entre CA y recursos internos, puede inducir a los contribuyentes a desistir de la interposición de recursos internos, y a considerar la solución global y de garantía de la eliminación de la doble imposición que resulta del CA (o bien a intentar el doble juego apuntado más arriba). Precisamente, el hecho de que sean los contribuyentes los que opten por esta solución, que garantiza la resolución del conflicto fiscal existente, diluye sustancialmente las eventuales tachas de indefensión que podrían plantearse, aunque hace que exista un cierto desequilibrio que podría fácilmente corregirse con la

175 Cabría añadir la referencia al art. 27 RPA, reguladora del inicio del cómputo del periodo de los dos años, que establece una disposición un tanto oscura que parece estar concebida como cláusula de enlace con el apartado 1 del art. 7 CA, a los efectos de fijar el cómputo del plazo de acceso a la fase arbitral, pero no como previsión que excluiría del acceso a los procedimientos del CA en el sentido que regula el apartado 3 del art. 7 CA. No acabamos de entender la referencia que contiene el art. 27 RPA a la interrupción del cómputo del periodo de dos años que regula el art. 7 CA, ya que este no prevé tal interrupción (véase también Palao 2010: 129).

adopción de soluciones que implicaran la suspensión de los recursos internos/ renuncia a los mismos, en caso de acuerdo aceptado por el contribuyente. No obstante, para que la solución del CA fuera realmente satisfactoria y se disiparan todas estas dudas sobre el garantismo del procedimiento regulado en el CA, este debería dar respuesta y resolver todas las cuestiones planteadas como consecuencia del ajuste de precios de transferencia (desde las cuestiones de los intereses activos y pasivos hasta la cuestión de los ajustes secundarios). Por lo tanto, cabe observar el estado actual de cosas, según el cual el CA no constituye una solución adicional, como era la intención original perseguida con su establecimiento, sino un mecanismo alternativo a los recursos internos y que aporta una dimensión internacional y garantía de eliminación de la doble imposición.¹⁷⁶ Ahora bien, como venimos constatando, tal solución es manifiestamente mejorable, especialmente si se contempla a la luz de la actual configuración del PA/arbitraje en el MC OCDE 2008-2010.

8.3. La fase arbitral: La Comisión Consultiva y la terminación de los procedimientos del CA

Los arts. 9 a 11 del CA regulan la composición, funcionamiento y procedimiento propios de la fase arbitral y de la comisión consultiva (*advisory commission*). El Código de Conducta (2009) sobre la aplicación del CA le dedica todo su apartado 7º a estas mismas cuestiones y aporta elementos no detallados en el CA.

Respecto a la composición de la comisión consultiva, esta incluirá, además del presidente (*chairman*), a dos representantes de cada autoridad competente (podrá reducirse a uno mediante acuerdo entre las autoridades competentes) y a un número par de personalidades independientes nombradas de común acuerdo, basándose en la lista de personalidades regulada en el art. 9.4 CA,¹⁷⁷ o, a falta de acuerdo, mediante sorteo efectuado por las autoridades competentes de que se trate. El apartado 3 del art. 9 CA se refiere a las causas de recusación de las personalidades independientes, en aras de garantizar su imparcialidad y objetividad. Los representantes y las personalidades nombradas por las autoridades competentes elegirán, de la lista de personalidades independientes, un presidente que debe reunir las condiciones que se requieran en su país para el

176 El propio Parlamento Europeo, con motivo de su dictamen sobre la propuesta de Directiva de 1976 con el mismo objeto, reclamó la superación de esta problemática por la vía de la armonización de la normativa de los Estados miembros (DOCE C 163 de 11 de julio de 1977, p. 24).

177 El apartado 4 del art. 9 CA se refiere a la lista de personalidades independientes que tiene que nombrar cada Estado contratante, así como a las cualidades que deben reunir tales personas: deben ser nacionales de uno de los Estados contratantes y residir en el territorio en el que se aplique el Convenio, además de los requisitos de competencia e independencia.

ejercicio de las más altas funciones jurisdiccionales, o ser un jurisconsulto de notoria competencia. Se ha establecido, como ocurre en el contexto del art. 25.5 MC OCDE, una obligación de secreto que afecta a los miembros de esta comisión consultiva y a todo aquello de lo que tengan conocimiento en el marco del procedimiento.¹⁷⁸

En relación con el establecimiento de la comisión consultiva cabe destacar, por un lado, que debe ser constituida en un plazo de seis meses contado a partir de que expire el plazo establecido en el art. 7 CA.¹⁷⁹ El Código de Conducta (2009) también recoge otras reglas sobre el establecimiento de la comisión consultiva. Así, se refiere a la autoridad competente que realizó el ajuste de precios de transferencia como la que debe tomar la iniciativa para constituir la comisión consultiva, salvo que se acuerde otra cosa entre las autoridades competentes. Se prevé igualmente la creación de un "secretariado" por el Estado contratante, que tome la iniciativa de constituir la comisión con el objeto de asistirle bajo la supervisión del presidente.

En cuanto a su funcionamiento, el art. 9.7 CA establece que los Estados contratantes adoptarán las medidas necesarias para que pueda reunirse sin demora una vez que le haya sido presentado el asunto. Según se indica en el Código de Conducta (2009, párr. 7.3.a), se considera que un caso es referido a la comisión consultiva en la fecha en la que el presidente confirma que todos sus miembros han recibido toda la documentación e información relevante, lo que incluye todos los documentos, informes, correspondencia y conclusiones empleadas durante el PA. Esta fecha es clave, toda vez que a partir de tal momento la comisión consultiva posee un plazo máximo de seis meses para emitir su dictamen.¹⁸⁰

El Código de Conducta también se refiere a otras cuestiones de índole práctico como el idioma a emplear en las reuniones, la forma en que se debe entregar los documentos, el lugar de reunión de la comisión, el reparto de los costes de funcionamiento de la comisión consultiva, etc.

El art. 10 CA contiene varias disposiciones referidas a la obtención y suministro de información relevante a la comisión consultiva. Así, por un lado, se prevé que las empresas asociadas afectadas por el procedimiento pueden proporcionarle toda la información, medios de prueba o documentos que les parezcan útiles para la toma de la decisión. En esta misma línea, el apartado 2 del art. 10.2 CA establece un derecho de audiencia ante la comisión consultiva, previéndose igualmente la posibilidad de que tal comisión requiera a las empresas asociadas su presentación ante ella a efectos de su comparecencia en una vista y la po-

178 Art. 9.6 CA.

179 El CA no regula expresamente este plazo, habiendo sido introducido por el Código de Conducta (2009) párr. 7.2.b.

180 Art. 11.1 CA.

sible formulación de preguntas (*cross-examination*). Por otro lado, la comisión consultiva puede requerir a las empresas y autoridades correspondientes de los Estados contratantes información, documentos o pruebas relevantes para emitir su dictamen. No obstante, allí donde el requerimiento se dirigiera a las autoridades competentes de los Estados contratantes, se ha previsto una salvaguarda en el mismo sentido que recoge el apartado 3 del art. 26 del MC OCDE. En un contexto como este, incorporar la limitación referida a los secretos empresariales posiblemente carezca de sentido, dado que en muchas ocasiones buena parte de la información relativa a precios de transferencia se refiere o tiene que ver con secretos empresariales, aunque todo dependerá del uso que se haga de esta disposición por las autoridades requeridas.

La comisión consultiva elaborará su dictamen basándose en los principios del art. 4 CA. Tal dictamen se acordará por la comisión consultiva por mayoría simple de sus miembros (regla que plantea los problemas que ya apuntamos en relación con el arbitraje del art. 25.5 MC OCDE 2008-2010). El Código de Conducta (2009, párr. 7.4) se refiere al contenido básico del dictamen de la comisión consultiva.

Una vez emitido el dictamen de la comisión consultiva, las autoridades competentes de los Estados contratantes parte en el procedimiento CA, adoptarán, de común acuerdo, basándose en las disposiciones del art. 4 CA, una decisión que garantice la supresión de la doble imposición, en un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que la comisión emitió su opinión.¹⁸¹ Las autoridades podrán adoptar una decisión que se aparte del dictamen de la comisión consultiva, siempre que sea conforme con los principios del art. 4 CA y garantice la eliminación de la doble imposición (art. 14 CA). Si no alcanzasen acuerdo alguno en tal sentido, estarán obligadas a atenerse al dictamen de la comisión consultiva y en tal sentido deberán dictar una decisión final. Cabe destacar que esta fórmula intermedia no figuraba en la propuesta de Directiva de 1976 y fue introducida por los Estados en el CA como medida para preservar en mayor medida su soberanía fiscal, reservándose el derecho a buscar una solución distinta de la establecida en el dictamen arbitral. A través de la fórmula finalmente adoptada en el CA, se diluye en cierta medida el carácter arbitral (original) del procedimiento, operando el "pseudopanel de árbitros" como una "comisión consultiva", aunque en la práctica lo normal es que el dictamen de tal comisión constituya el fundamento de la decisión adoptada por las autoridades competentes. La decisión que pone término al procedimiento, coherentemente con lo indicado, no es el dictamen arbitral sino una decisión de las autoridades competentes.

181 Art. 12.1 CA.

Llama la atención que no se regule en este punto un aspecto que es clave en el arbitraje del art. 25.5 MC OCDE 2008-2010. En este último, el laudo arbitral se recogerá en un acuerdo amistoso entre las autoridades competentes que se presentará al contribuyente para que decida si lo acepta o no. Tal posibilidad de aceptación, que, desde el punto de vista de las garantías del contribuyente juega un papel esencial en el contexto OCDE, no se contempla en el CA, quizás porque se está asumiendo que, a diferencia de lo que ocurre con los PA/fases arbitrales de los CDI, ya no existe posibilidad de acudir a los recursos internos, o porque la eliminación de la doble imposición siempre debe contar con el consentimiento del contribuyente. Esta configuración del CA nos parece criticable y, en este sentido, como hemos apuntado más arriba, debería explorarse una mejor y más cabal coordinación del CA con los procedimientos internos, de manera que la fase arbitral fuese previa a la solución del recurso. A estos efectos, bastaría con desarrollar una regulación sobre las líneas marcadas por la OCDE en los Comentarios al art. 25 MC OCDE 2008-2010.

Tal decisión de las autoridades competentes, junto al dictamen de la comisión consultiva, será remitida a las empresas afectadas, así como al Secretariado General del Consejo para su archivo. Las autoridades competentes podrán acordar, sujeto al consentimiento de las empresas afectadas, la publicación íntegra o parcial (con disociación de datos identificativos) de la decisión de las autoridades competentes y del dictamen de la comisión consultiva.¹⁸² Nuevamente, se plantea aquí el mismo problema que constituye el talón de Aquiles del procedimiento arbitral en el art. 25.5 MC OCDE 2008-2010 (y del PA). No parece muy admisible que decisiones que tengan impacto en los ingresos públicos se mantengan secretas, sin posibilidad de control, a través de su publicidad. Como ocurre en el contexto OCDE, la ausencia de publicidad podría hacer pensar que, en el contexto del procedimiento, se puedan dar soluciones arbitrarias, diluyéndose tal sospecha, precisamente, con su publicación y control (como ocurre, en definitiva, con cualquier sentencia judicial). Los argumentos a favor de la necesidad de preservar la confidencialidad de datos aportados por el contribuyente, en este caso, tienen incluso menos fuerza que en el contexto del art. 25.5 MC OCDE: al entrar en juego la solución arbitral con posterioridad a la solución de los recursos internos (salvo renuncia por el contribuyente), la decisión de la comisión arbitral se producirá muchos años después de la realización del hecho imponible, en un momento en el que la información que pueda revelarse tendrá una eficacia relativa y será, muy probablemente, obsoleta. A ello hay que añadir un argumento que ya apuntamos más arriba: si se publican decisiones tomadas en ámbitos incluso más sensibles (Derecho de la competencia), con la lógica

182 Art. 12.2 CA y parr. 7.4 Código de Conducta (2009).

purga de datos confidenciales, no entendemos por qué razón no puede ocurrir lo mismo en un ámbito en el que está en juego dinero público. No obstante, no se puede dejar de reconocer que la propia composición de la comisión arbitral constituye una importante garantía frente a cualquier tacha de arbitrariedad o dudas sobre los fundamentos de sus decisiones.

La regulación de las medidas de ejecución de la decisión no está a cargo del CA sino que se deja a la legislación interna de los Estados contratantes.¹⁸³ Ni el CA ni la normativa española contemplan la posibilidad de impugnación o recurso frente a la decisión final de las autoridades competentes en el marco del CA. Ya nos hemos referido anteriormente a esta cuestión, expresando observaciones críticas al respecto. En realidad, en este punto, el CA comparte uno de los defectos cruciales del art. 25.5 MC OCDE: la falta de regulación del recurso contra el laudo arbitral deja abierta la posibilidad de recurrir el mismo en los dos Estados implicados, ya sea de forma directa o indirecta, a través del acto de aplicación, con los problemas que ello plantea. En cualquier arbitraje, va de suyo que las partes que lo promueven se ajustarán, sin posibilidad de recurso, a las disposiciones sustantivas, pero, al mismo tiempo, es necesario garantizar un derecho de recurso por vulneración de las formas procesales, de derechos y garantías fundamentales o por cualquier otra causa (*v. gr.*, conflicto de intereses de los árbitros puesto de manifiesto en una fase posterior). Ahora bien, es necesario que tal posibilidad de recurso esté vinculada a una legislación concreta, no a varias, ya que, en este último caso, las partes podrían tener la tentación de recurrir en todas las jurisdicciones implicadas, con el riesgo de que se puedan obtener resoluciones contradictorias. En este sentido, es cuando menos llamativo que el CA, al igual que ocurría con el MC OCDE, no establezca una *lex fori* a la que pueda vincularse el recurso, o, quizás, aún más llamativo es que ni siquiera contemple, a diferencia de los Comentarios al art. 25.5 MC OCDE, la posibilidad de recurso.

En este sentido, es preciso indicar que, a nuestro entender, los actos administrativos nacionales que ejecutan la decisión de las autoridades competentes sí podrían ser objeto de revisión ante los tribunales nacionales, no tanto como fórmula para instrumentar un recurso indirecto, sino como mecanismo para controlar que la medida nacional de ejecución se ajusta procedimentalmente a Derecho y materialmente a la decisión de las autoridades competentes.¹⁸⁴ Ahora bien, a falta de disposiciones expresas, nada impedirá que un tribunal ejerza un control indirecto sobre el acuerdo arbitral y el de las autoridades competentes por esta vía.

¹⁸³ Véase el art. 15 RPA relativo a la ejecución.

¹⁸⁴ Véase el art. 31.1 RPA.

9. UNA VALORACIÓN FINAL

Sin duda, en su momento, el CA fue una solución innovadora, que sentó las bases para explorar el arbitraje tributario en materia internacional, en un tema —los precios de transferencia— en que los conflictos se multiplicarían en los años venideros. Sin embargo, en el momento actual el CA tiene defectos estructurales importantes que no han sido solucionados a través de las aportaciones del Foro Europeo de Precios de Transferencia. Muy probablemente, algunas de sus debilidades más importantes se podrían solucionar en la actualidad con una regulación más similar a la que se propone en el contexto del art. 25.5 MC OCDE 2008-2010. Este último, que tomó como modelo el CA, ha pulido algunos aspectos relevantes, de manera que, en la actualidad, constituye una solución más avanzada que el CA. No obstante, no debe olvidarse que el art. 25.5 MC OCDE presenta defectos estructurales (que ya hemos criticado en el Capítulo IV) de gran importancia, por lo que su eficacia como modelo de una nueva regulación, plenamente respetuosa con las garantías de los contribuyentes, debiera ser relativa.

Al mismo tiempo, no debe olvidarse que, a pesar del parecido entre el CA y el art. 25.5 MC OCDE 2008-2010, entre ellos existen importantes diferencias (*v. gr.*, la interacción con los recursos internos, la necesidad de que el acuerdo final cuente con el consentimiento del contribuyente en el MC OCDE pero nada clara en el CA, etc.) que deben llevar a los contribuyentes confrontados con uno y otro procedimiento a valorar cuál de los dos resulta más conveniente para sus intereses. Si bien es cierto que esta opción todavía no existe en España, dado que solo el Protocolo (2011) con Suiza incluye cláusula arbitral, sí se puede presentar en otros países de la UE (*v. gr.*, CDI Francia-Reino Unido, en el que esta opción entre arbitraje del CDI y del CA se prevé expresamente).

Sobre la misma temática, pero desde distinta perspectiva, también el contribuyente debe considerar si le resulta más adecuado acudir en primera instancia a los recursos internos y, después, al procedimiento arbitral, o, por el contrario, renunciar a estos últimos y aventurarse en la solución que pueda obtener en el procedimiento arbitral. Se trata, nuevamente, de un punto en el que la regulación no está acabada técnicamente y donde existe un gran margen de mejora.

En definitiva, y, con la perspectiva que da el paso del tiempo, así como los avances en el contexto OCDE, da la impresión de que ha llegado el momento de plantear una reforma del CA, con independencia de que se reconozca la utilidad del procedimiento como medio de eliminación de la doble imposición o, quizás, más bien, como ocurre en el art. 25.5 MC OCDE, como amenaza para que las autoridades competentes traten, por todos los medios, de llegar a un acuerdo que evite la fase arbitral.

COLECCIÓN
DOCTRINA TRIBUTARIA Y
ADUANERA



CAPÍTULO VI

EL RÉGIMEN SANCIONADOR DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

SUMARIO

1. Introducción.
2. Infracciones y sanciones en el art. 16.10 TRLIS: Problemas interpretativos y aplicativos. 2.1. Regulación general del art. 16.10 TRLIS. 2.2. La relación del régimen sancionador especial de las operaciones vinculadas con el Título IV (la potestad sancionadora) de la LGT.
3. Recomendaciones de la OCDE en materia de sanciones.
4. Las recomendaciones del Foro Europeo sobre precios de transferencia y las sanciones en la normativa interna: Especial referencia a los errores de la normativa española sancionadora desde la óptica de los trabajos del Foro.
5. El art. 16.10 TRLIS desde la perspectiva de los principios constitucionales: Especial referencia al principio de reserva de ley penal, culpabilidad y proporcionalidad (art. 25.1. CE). 5.1. Introducción. 5.2. Defectos de relevancia constitucional en la tipificación de las infracciones y sanciones en el art. 16.10 TRLIS. 5.3. Remisión a cláusulas genéricas para concretar el tipo de la infracción. 5.4. Remisión a órdenes ministeriales. 5.5. Indefinición de los sujetos responsables de la infracción a quienes puede imponerse la sanción. 5.6. Delimitación de los impuestos y operaciones (ámbito objetivo) en relación con los cuales puede aplicarse el régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS. 5.7. Sanciones atípicas: La norma de iniciación del procedimiento amistoso y el Convenio de Arbitraje.
6. Régimen sancionador y ajuste secundario.
7. Régimen sancionador y Derecho transitorio.

1. INTRODUCCIÓN

Uno de los preceptos más controvertidos del nuevo régimen de las operaciones vinculadas resultante de la LMPFF es, sin duda, el art. 16.10 TRLIS, dedicado al régimen sancionador, que también es aplicable en relación con las operaciones con paraísos fiscales en las que existe obligación de documentación, aunque no se verifique una relación de vinculación. Tal disposición ha sido modificada con posterioridad para minorar alguno de los problemas que inicialmente planteaba y también es afectada, como veremos, por las modificaciones de las obligaciones de documentación que se han producido con posterioridad a la LMPFF. Sin embargo, tampoco puede decirse que los cambios posteriores estén exentos, como se explicará, de dificultades y hayan contribuido a clarificar la aplicación del régimen sancionador.¹⁸⁵ Prueba de que la configuración del régimen sancionador no es del todo afortunada se encuentra en el tampoco muy fundado Auto del TS de 8 de febrero de 2011 (rec. n.º 8/2009), por el que se

¹⁸⁵ Como se recordará, los apartados 2 y 10.1 del art. 16 TRLIS proceden de la redacción que les dio el art. 14 del Real Decreto-Ley 6/2010, con efectos para los periodos impositivos que concluyeran a partir del 19 de febrero de 2009. Las principales novedades las añadió en el párr. 2, en el que se excluyó la exigibilidad de las obligaciones de documentación para personas o entidades cuyo importe neto de cifra de negocios en el periodo impositivo sea inferior a 8 millones de euros (cifra que el RD-L 13/2010 elevó a 10 millones, con efectos al 1 de enero de 2011) y cuyas operaciones vinculadas realizadas en el periodo no superen el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado (exoneración que no es aplicable a las operaciones con paraísos fiscales, con la excepción de los de la UE, cuando el sujeto pasivo acredite que la operación responde a motivos económicos válidos), mientras que en el art. 16.10 se añadió un límite máximo (menor del 10 por 100 del importe conjunto de las operaciones vinculadas sobre las que existan "problemas de documentación" o el 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios). El RD 897/2010 redactó de nuevo los apartados 3 y 4 del art. 18 del RIS y le añadió un apartado 5; también modificó el apartado 3 del art. 20, con efectos para los periodos impositivos que concluyen a partir del 19 de febrero de 2009, con la finalidad fundamental de reducir el ámbito de aplicación de las obligaciones de documentación y simplificar su exigencia.

plantea al TC la constitucionalidad de la definición (o, mejor, de la indefinición por remisión al reglamento) de los tipos infractores del art. 16.10 TRLIS.

En este capítulo se pretende ofrecer una visión general de las infracciones y sanciones aplicables en materia de operaciones vinculadas, pero también se tratan los principales problemas, de orden constitucional y, a la vez, interpretativos, que se plantean, con especial atención al Auto del TS de 8 de febrero de 2011. En este sentido, en el acápite siguiente se analiza con detalle —poniendo de manifiesto los problemas interpretativos, aplicativos y de proporcionalidad— la regulación del art. 16.10 TRLIS para pasar, en los dos acápites sucesivos, a contrastar este artículo con las recomendaciones de la OCDE y del Foro Europeo sobre Precios de Transferencia. En el acápite 5 se estudia el art. 16.10 TRLIS desde la perspectiva constitucional, esto es, se somete a revisión crítica la regulación legal, especialmente desde la óptica de las exigencias derivadas del art. 25.1 CE (aunque algunas de las potenciales vulneraciones de la CE se ponen de manifiesto en el acápite 2). A continuación se estudiará la (difícil) relación entre el ajuste secundario y el régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS, para terminar con una referencia al régimen sancionador en el periodo transitorio que media entre la entrada en vigor del art. 16 TRLIS y la fecha de aplicación efectiva de su párr. 10, que está vinculado, como se sabe, a la exigencia de las obligaciones de documentación que desarrollan los arts. 18 y ss. RIS a partir del 19 de febrero de 2009.

2. INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL ART. 16.10 TRLIS: PROBLEMAS INTERPRETATIVOS Y APLICATIVOS

2.1. Regulación general del art. 16.10 TRLIS

El art. 16.10 TRLIS tipifica (*sic*) dos infracciones específicas en materia de operaciones vinculadas:

1. “No aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deberán mantener a disposición de la Administración las personas o entidades vinculadas”, y,
2. “Que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado” en el IS, IRPF o IRNR.

Tales infracciones presentan diferentes dificultades interpretativas. En primer lugar, al estar la definición del tipo de infracción vinculada a una documentación que solo concreta el desarrollo reglamentario del art. 16.2 TRLIS, surgen

dudas fundadas sobre la posible inconstitucionalidad del precepto por vulneración del art. 25 CE, que han sido puestas de manifiesto por el Auto del TS de 8 de febrero de 2011 (aunque estos autores así lo defendieron ya en un trabajo anterior),¹⁸⁶ cuestión que desarrollaremos en acápites sucesivos. En segundo lugar, no queremos dejar de reiterar algo que ha pasado desapercibido tanto al TS como a la mayor parte de la doctrina patria: el problema de los tipos de infracción, especialmente del primero de ellos, no es tanto la remisión al reglamento de la concreción de la documentación —algo ya problemático en términos constitucionales— como el hecho de que falten parámetros tanto en la regulación legal como reglamentaria para definir cómo hay que realizar el análisis funcional y de comparabilidad al margen de la regulación del art. 16 TRLIS. Por ejemplo, cabe preguntarse si se debe hacer el análisis de comparabilidad como define la OCDE en el Capítulo 3 de las Directrices de 2010, que —por cierto— en algunos puntos (como la agregación/desagregación de operaciones, jerarquía de métodos y admisibilidad de los no regulados, servicios intragrupo) no es fácilmente armonizable con la legislación española; qué circunstancias son relevantes en el análisis de comparabilidad (¿las definidas y concretadas por la OCDE en el Capítulo 3 de las Directrices?, ¿las del contribuyente o las del grupo?, v. gr.); qué comparables pueden ser relevantes (nacionales, europeos, mundiales); cuántos son suficientes y en qué orden (¿solo los internos o necesariamente hay que buscar comparables externos?); cuándo cabe entender que una documentación está completa y se ha realizado de buena fe (¿solo cuando se adapte al formato español?); cuándo puede la Administración, a la vista del rango —habitualmente no muy concreto— de mercado que se deduce de la documentación, realizar correcciones valorativas; qué tipo de correcciones valorativas se pueden realizar dentro del rango; qué sistema de atribución de beneficios a EP se debe seguir (¿anterior a las modificaciones de 2008 en los Comentarios al art. 7?, ¿el derivado de los Comentarios de 2008?, ¿el del art. 7 en su versión de 2010?). Al mismo tiempo, la vinculación de los tipos de infracción a la documentación en materia de precios de transferencia está desconociendo los defectos inherentes a la misma, que no siempre produce resultados fiables y concretos, o que, si se quiere que se produzcan, necesita un nivel de detalle y regulación razonable que corrija los defectos que habitualmente se aprecian en la documentación presentada por las multinacionales.¹⁸⁷ Fundamentalmente, las anteriores consideraciones afectan al primer tipo de infracción, aunque, de forma colateral, también al segundo.

186 Martín Jiménez y Calderón Carrero (2009).

187 Acerca de los problemas que presenta en la actualidad la documentación en materia de precios de transferencia, véase Durst (2011) y la bibliografía allí citada.

En relación con el primer tipo de infracción, ya de forma exclusiva, es conveniente en este momento aclarar que, a pesar de que el legislador parece equiparar las distintas conductas a la hora de calificar la infracción y aplicar la sanción (documentación "incompleta, inexacta o con datos falsos"), sería desproporcionado tratar de forma idéntica comportamientos de naturaleza tan dispar,¹⁸⁸ de manera que, a la hora de aplicar las sanciones, se deberá tener en cuenta que no se puede tratar igual un incumplimiento manifiesto y global de la obligación de documentación, que una documentación que sea incompleta o inexacta en datos menores, debiéndose valorar, en este caso, el grado de incumplimiento y a qué aspectos de la documentación afecta. Tal tarea corresponderá inexcusablemente a la propia Administración, ya que, en definitiva, la culpabilidad estará directamente vinculada al grado de cumplimiento. A estos efectos, no parece, por la propia configuración del tipo de infracción o de la sanción y la redacción del art. 16.10 TRLIS, que puedan aplicarse los criterios de graduación del art. 187 LGT, aunque tal incompatibilidad no se declare de forma expresa (sí podría ser compatible el art. 186 LGT).

El segundo tipo de infracción puede resultar más extraño:¹⁸⁹ ¿por qué en su declaración se apartará un sujeto pasivo de la valoración que resulta de la documentación que él mismo aporta? Lo cierto es que son dos las razones que se nos ocurren a estos efectos. En primer lugar, porque, en el momento de declarar, el contribuyente tenga datos más fiables o exactos que le lleven a determinar que el valor de mercado es distinto al que se deriva de la documentación. Tal comportamiento, si puede justificarse como tal, no debería merecer sanción si el sujeto aporta una explicación razonable al respecto (normalmente, contemporánea al momento de aportación de la documentación e incluida en esta). Tampoco se podrá argumentar fácilmente que en estos casos se está en

188 Gómez Mourelo (2011: 934) participa también de esta opinión.

189 Nótese, a su vez, que la normativa fiscal española no exige la elaboración de una documentación de operaciones vinculadas contemporánea a la transacción, de suerte que esta debe estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación (art. 18.1 RIS), de manera que lo normal sería que el valor normal de mercado que se derive de la documentación coincida con el declarado en sede de IS, IRPF o IRNR (aunque pueden existir discrepancias o asimetrías con el valor declarado a efectos aduaneros e incluso con el reflejado en la contabilidad). En este sentido, considerando la forma en que está configurado el art. 16 TRLIS y las obligaciones de documentación, podría mantenerse que la legislación fiscal española opera con un modelo de aplicación y supervisión *ex post* del principio de plena competencia: el denominado *arm's length outcome-testing approach* (Directrices OCDE de Precios de Transferencia 2010 párrs. 3.69 y ss.). No obstante, no podemos dejar de reconocer que tal apreciación no es del todo evidente y depende en cierta medida del posicionamiento adoptado en relación con las relaciones entre contabilidad y fiscalidad en lo que se refiere a las operaciones vinculadas, cuestión que ya hemos tratado en el Capítulo II.

el tipo del párrafo primero, cuando la corrección simplemente tenga en cuenta datos no disponibles en el momento de elaborar la documentación. En segundo lugar, es perfectamente posible que, ante un requerimiento, el sujeto que no tenía la documentación exigida en materia de precios de transferencia y aplica en sus autoliquidaciones valores distintos de los propios de mercado, la aporte a fin de evitar la concurrencia del primer tipo de sanción.¹⁹⁰ Lo sorprendente será que, en este segundo caso, la conducta del sujeto se sancione de forma idéntica al incumplimiento documental, cuando en realidad la aportación de una documentación correcta *a posteriori*, aunque no se haya utilizado en la confección de las autoliquidaciones, está facilitando el trabajo de la Administración con respecto a la conducta de un sujeto que o bien simplemente no aporta la documentación o la aporta con datos falsos o de manera inexacta. Nuevamente, la proporcionalidad del régimen sancionador brilla por su ausencia y esto es algo que el TC debiera también examinar en su respuesta a la cuestión planteada por el TS.¹⁹¹

A tales infracciones se vinculan en el propio art. 16.10 TRLIS dos sanciones específicas, que en realidad no aparecen estrictamente conectadas con los tipos de infracción, sino que dependen de que exista o no una corrección valorativa por parte de la Administración. Antes de entrar en el estudio más detallado de las sanciones, conviene que pongamos de manifiesto que la falta de simetría entre los tipos de infracción y de sanción no se produce solo porque los tipos parten de conductas que no tienen correlación con la sanción (que depende de si existe o no ajuste valorativo), sino que, además, se da otra falta de correlación importante en la propia definición de las sanciones, al no vincular tampoco de forma directa ajuste y documentación correcta. Pongamos un ejemplo. Una entidad residente puede tener una documentación que se considere inexacta con relación a las ventas que realiza a otras entidades del grupo no residentes, pero, tras examinar los valores que emplea, la inspección determina que los mismos son de mercado y no es merecedora de corrección. Al mismo tiempo, puede tener una documentación perfecta sobre operaciones financieras o de intangibles, con las mismas o con otras empresas del grupo, pero la inspección, por las razones que fueran, obtiene datos más actuales o mejor fundados y propone la realización de un ajuste. Curiosamente, nos encontraremos que, con la redacción literal de la norma, procedería imponer la sanción del párr. 2º del art. 10, sobre la cual actuaría como mínimo un dato vinculado a un incumpli-

190 Gómez Mourelo (2011: 935).

191 De una forma no del todo contundente, casi de soslayo, el f.º 4 del Auto del TS de 8 de febrero de 2011 (rec. n.º 8/2009) también se refiere a la falta de proporcionalidad del régimen sancionador, aunque su observación más bien se centra en que la documentación no distingue entre qué información es esencial y cuál no.

miento documental (servicios) que no tiene relación con el ajuste (vinculado a operaciones financieras o a cesiones de uso de intangibles). Supongamos que la sanción correspondiente por la documentación incompleta asciende a 33.000 euros, pues faltan dos conjuntos de datos y dos datos. Igualmente, imaginemos que la corrección valorativa correspondiente a los pagos por "royalties" asciende a 6.000 euros. Pues bien, una interpretación literal de las sanciones del art. 16.10 TRLIS conduciría a estimar que la sanción mínima, al existir ajuste, ascendería a 66.000 euros, todo ello para un ajuste de 6.000 (al que correspondería una sanción del 15 por 100, esto es, 900 euros) y en relación con operaciones que no determinan incumplimiento documental alguno. Este resultado, como es fácil de ver, es arbitrario y, desde luego, desproporcionado.

Por esta razón, a nuestro juicio, una interpretación cabal del art. 16.10, párrs. 1 y 2, TRLIS exige que, cuando la corrección valorativa no esté ligada a la infracción documental, la sanción que se aplique sea la propia del párr. 1 del art. 16.10 TRLIS (por dato o conjunto de datos), pero no la correspondiente al párr. 2, que lleva a duplicar el límite mínimo de la infracción del párr. 1. Una elemental correlación entre la conducta antijurídica y la sanción aplicable exige esta interpretación, ya que de otra forma se estaría aplicando la sanción sobre una corrección valorativa en relación con una conducta que no entra en ninguno de los tipos definidos en el art. 16.10 TRLIS (el resultado nos parece no solo contrario al principio de proporcionalidad, sino al propio art. 25.1 CE, de manera que se estaría sancionando una conducta no tipificada). No obstante, al estudiar las sanciones veremos que el propio límite mínimo que establece el párr. 2 del art. 16.10 TRLIS genera otros problemas que son de solución interpretativa más complicada y, por ello, provocan dudas de constitucionalidad.

Tras aclarar la polémica relación que existe entre los n.º 1 y 2 del art. 16.10 TRLIS, es el momento de examinar las sanciones específicas del art. 16.10 TRLIS:

- 1) Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al IS, IRPF, o IRNR,

"la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente". La desproporción (y posible inconstitucionalidad) de la sanción para algunos casos se trató de mitigar por el RD-L 6/2010 añadiendo un límite máximo (aplicable para periodos que concluyan después del 19 de febrero de 2009) con el siguiente tenor "En los supuestos de personas o entidades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 2 de este artículo

a las que no resulte de aplicación la exoneración establecida en dicho párrafo, la sanción a que se refiere este número 1º tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

El 10 por 100 del importe conjunto de las operaciones a que se refiere este número 1º realizadas en el periodo impositivo.

El 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.”

Fundamentalmente, son tres las cuestiones que cabe comentar en este momento (como es sabido, los problemas de constitucionalidad/legitimidad se abordan en el acápite 5).

En primer lugar, llama la atención que se pueda aplicar la sanción con independencia de la naturaleza de los datos omitidos, falsos o inexactos y su trascendencia. Allí donde el dato reúna tales características pero no sea realmente relevante a la hora de determinar la posición de la entidad española o del EP en España o donde los datos sean prácticamente irrelevantes desde la perspectiva de la entidad sometida a comprobación, será difícil mantener que corresponda aplicar una sanción de forma exactamente igual a cuando tales datos sean cruciales en la determinación de la base imponible de tal entidad. Tratar de forma igualitaria ambas omisiones a efectos sancionadores es, simplemente, desproporcionado (o incluso discriminatorio, porque supone tratar de forma idéntica dos situaciones bien diferentes). Al mismo tiempo, no tienen igual gravedad que las de un contribuyente que utilice datos falsos o inexactos o imprecisos, y, sin embargo, reciba la misma sanción, en un nuevo ejemplo de desproporcionalidad de las sanciones.

En segundo lugar, la sanción depende estructuralmente de la definición de datos y conjuntos de datos (“omitidos, falsos o inexactos”), conceptos que han concretado de forma genérica y poco precisa los arts. 19.3 (documentación de grupo) y 20.4 (documentación del obligado tributario), siendo de dudosa legitimidad constitucional esta relación entre el TRLIS y el RIS, como luego veremos y aunque el Auto del TS de 8 de febrero de 2011, fj. 5, haya optado por no cuestionar este aspecto.

En tercer lugar, el rigor excesivo del tipo de sanción inicialmente configurado por la redacción inicial del art. 16.10 TRLIS ha sido mitigado por el límite que ha añadido el RD-L 6/2010 (aplicable a los periodos que concluyan después del 19 de febrero de 2009, según dispone el art. 14 de la citada norma). Sin embargo, tal límite solo es aplicable a quienes tengan, en el periodo impositivo, un volumen de negocios inferior a 8 millones de euros (10 millones para periodos iniciados el 1 de enero de 2011, tras la modificación operada por el RD-L 13/2010) y no estén exo-

nerados de la obligación de documentación de acuerdo con el art. 16.2 TRLIS. Lógicamente, quienes estén fuera del límite que fija el art. 16.10.1º *in fine* se pueden enfrentar a sanciones, en nuestra opinión, bastante desproporcionadas, sin que se establezca límite cuantitativo alguno. Al mismo tiempo, la aplicación del límite tampoco es evidente y presenta dos dudas: (1) al vincular el primer límite (10 por 100) al "importe conjunto de las operaciones a las que se refiere este número 1º", parece que el mismo se conecta a las operaciones en las que exista efectivamente la obligación de documentación, estando excluidas del cómputo aquellas que quedan exoneradas de la misma (*v. gr.*, las definidas en el art. 18.4.e TRLIS), y (2) al vincular el segundo límite a la cifra de negocios, podría parecer que el mismo no se aplica a las entidades o personas que no realicen estrictamente actividades económicas, aunque, como algún autor ha defendido, en estos casos lo más razonable será interpretar que la cifra de negocios es 0, por más que en algún caso esta interpretación produzca el resultado de reducir el límite a 0 y exonerar la sanción¹⁹² (en buena lógica, el límite habrá que aplicarlo después de "valorar" la operación vinculada y determinar la cifra de negocios, computando tales operaciones, si procediera, y no solamente lo efectivamente declarado por la parte objeto de comprobación cuando entre las operaciones ordinarias de la sociedad existan ventas de productos o prestaciones de servicios a partes vinculadas).

- 2) Cuando proceda efectuar correcciones valorativas por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas al IS, al IRPF o al IRNR, "la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del 1º anterior". Esta sanción es incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los arts. 191 (dejar de ingresar la deuda tributaria que debería resultar de una auto-liquidación), 192 (incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar

192 Gómez Mourelo (2011: 939), a nuestro juicio, con buen criterio, critica que el límite se vincule a la cifra de negocios, ya que existirán operaciones vinculadas que se produzcan entre partes que no realizan actividad económica. Para esta autora, la interpretación contraria conduciría a que operaciones vinculadas equivalentes tuviesen o no límite en función de si el contribuyente realiza o no actividad económica, un resultado que considera falto de equidad. Lo cierto es que esta interpretación, como ponemos de manifiesto más abajo, tiene el inconveniente de que está asumiendo que ciertas operaciones de personas físicas que no realizan actividades económicas entran en el ámbito del art. 16 TRLIS.

liquidaciones),¹⁹³ 193 (obtención indebida de devoluciones) y 195 (determinar o acreditar partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes). Desde este momento debe subrayarse que la sanción está desvinculada de la existencia de cuota a cargo del contribuyente, por cuanto la multa pecuniaria se vincula al importe del ajuste, con independencia de su impacto sobre la cuota (que, por ejemplo, puede seguir siendo 0 si el ajuste tiene el efecto de reducir las bases imponibles negativas del ejercicio). Tampoco existe ninguna vinculación entre la naturaleza del ajuste y la sanción, de manera que ajustes negativos pueden dar lugar a la imposición de la misma.

Lo cierto es que la aplicación del importe mínimo para esta sanción no deja tampoco de plantear alguna dificultad. Recordemos que la sanción del art. 16.10.2º TRLIS se vincula a la existencia de una corrección valorativa, exista o no incumplimiento de las obligaciones de documentación. Por lo anterior, la vinculación del importe mínimo de la sanción al doble de la que procedería de acuerdo con la sanción fijada en el art. 16.10.1º TRLIS puede provocar resultados llamativos, algunos de ellos ya comentados.

En primer lugar, allí donde no exista incumplimiento documental pero sí corrección valorativa, para adaptar los valores declarados a los de mercado que se derivan de la documentación, no existirá límite mínimo de la sanción. Tal será el caso, por ejemplo, cuando se verifique el segundo tipo de infracción del art. 16.10 TRLIS (cuando la documentación sea completa, veraz y exacta, pero no se hayan utilizado los valores derivados de la misma), ya que, en otros supuestos, no se producirá infracción alguna. De donde cabe deducir que, en cualquier caso, al contribuyente, ante el requerimiento realizado por la inspección, le convendrá aportar una documentación completa, al menos, para reducir el importe del límite mínimo de la sanción en caso de ajuste.

En segundo lugar, con la literalidad del precepto allí donde el ajuste sea mínimo, pero exista incumplimiento de la obligación de documentación, la sanción se dispara hasta el doble de la que correspondería de acuerdo con el art. 16.10.1º TRLIS, resultado muy poco acorde con el principio de proporcionalidad. O, por expresarlo de una forma gráfica, una corrección valorativa de 0,01 euros, por poner un ejemplo extremo, provoca que la sanción por incumplimiento documental se duplique y que, por ejemplo, si faltaba un conjunto de datos (15.000 euros) y un dato (1.500 euros), de una sanción de 16.500 euros se

¹⁹³ Lo cierto es que la referencia a este precepto es inexplicable en la legislación, al liquidarse todos los tributos en régimen de autoliquidación.

pase a otra de 33.000; todo ello por un ajuste valorativo de 0,01 euros. Al mismo tiempo, ajustes importantes donde no exista documentación determinan que la existencia de la misma sea irrelevante en relación con la gravedad del comportamiento.¹⁹⁴

En tercer lugar, como ya se indicó, allí donde el incumplimiento documental esté referido a una cuestión que no sea objeto de corrección valorativa (*v. gr.*, servicios prestados a las partes vinculadas), verificándose tal corrección en relación con otros aspectos de las operaciones vinculadas (*v. gr.*, pagos por *royalties*), tampoco la configuración de las sanciones produce resultados razonables. Y ello porque el incumplimiento documental se refiere a operaciones que nada tienen que ver con la corrección valorativa efectuada y, sin embargo, con la redacción literal del art. 16.10.2 TRLIS, se impondría la sanción “con correcciones valorativas”, aunque esta esté desvinculada del incumplimiento documental, pero tomando como importe mínimo el correspondiente a la sanción por incumplimiento documental. Como hemos defendido al comenzar el estudio de las sanciones, tal interpretación conduce a resultados desproporcionados y se debe corregir entendiendo que, en estos casos, la sanción aplicable lo es por la existencia de una documentación falsa, incompleta o inexacta, pero no es aplicable el párr. 2 del art. 16.10 TRLIS.

En realidad, lo que ponen de manifiesto estos dos últimos casos es la escasa conveniencia, con resultados en ocasiones de difícil lectura desde los principios del Derecho sancionador, de mezclar las correcciones valorativas en tipos de infracción y de sanción con infracciones vinculadas a la falta de documentación o a la presentación de documentación inexacta, incompleta o con datos falsos.

En definitiva, el régimen sancionador de las operaciones vinculadas, como hemos tratado de desarrollar, presenta numerosas lagunas y problemas de diversa índole (los de constitucionalidad por vulneración del art. 25 CE se afrontan en el acápite 5). Y, a la vista de la situación actual, con el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad por el TS, lo mejor sería reformarlo de forma completa (junto con el resto del art. 16 TRLIS) a fin de eliminar las múltiples dificultades que generan los tipos de infracción y de sanción.

194 Gómez Mourelo (2011: 947-948). Para esta autora, mientras que el segundo supuesto, de insuficiencia de sanción, no tendría solución más que con un cambio normativo, el primero, de exceso de sanción, podría evitarse interpretando dónde se genera una negligencia en el comportamiento del contribuyente: si no existe negligencia valorativa, no podrá aplicarse el tipo del párr. 2, sino del primero del art. 16.10.1º TRLIS. Tal solución, sin duda bien intencionada, choca con el escollo de la configuración del tipo de la infracción, que no está vinculado al ajuste, sino a la documentación o al empleo de valores distintos a los que se derivan de esta. No debe olvidarse que la existencia de negligencia se predica con respecto al tipo infractor y este no está vinculado a los ajustes realizados. Sin embargo, estamos de acuerdo con la autora en que, de otra forma, es decir, de no asumir esta interpretación forzada, se conculcaría el principio de proporcionalidad de la sanción.

El régimen sancionador se completa con dos referencias normativas que hace el propio art. 16.10 TRLIS:

- 1) Las infracciones y sanciones previstas en el art. 16.10 TRLIS no son incompatibles con las precedentes por desatender los requerimientos que pueda realizar la Administración tributaria relativos a la aportación de la documentación relevante en la materia (art. 16.10.5 TRLIS). Esto es, se declara expresamente la compatibilidad del régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS con el art. 203 LGT. Sin embargo, es sorprendente que nada se diga de otros incumplimientos formales, como por ejemplo la relación del art. 16.10 TRLIS con los arts. 200 o 201 LGT (acerca de las obligaciones de información en la declaración del IS, véanse las consideraciones que hacemos en el acápite 5). Formalmente, nada impide que se impongan sanciones de acuerdo con el régimen del art. 16.10 TRLIS y, además, por incumplimiento de obligaciones contables, registrales o de facturación. Si bien, en abstracto, ambos tipos pueden ser compatibles, no podrá sancionarse dos veces por una misma e idéntica conducta, so pena de vulnerar el principio de *non bis in ídem*.¹⁹⁵ esto es, la falta de contabilización del valor de mercado y de emisión de facturas de acuerdo con este valor, a nuestro juicio, no debería generar dos infracciones y sanciones distintas, las correspondientes del art. 16.10 TRLIS y de los arts. 200 o 201 LGT. Para algún autor,¹⁹⁶ el art. 180 LGT permitiría tal resultado, conclusión a nuestro juicio bastante matizable: solo se podrán imponer ambas sanciones allí donde se verifiquen los tipos del art. 16.10 TRLIS (ausencia de documentación o documentación incompleta, inexacta o con datos falsos) y, al mismo tiempo, exista un incumplimiento de obligaciones formales (falta de contabilización de la operación, no emisión de la factura por la operación contabilizada), pero tratar de vincular ambos tipos a, por ejemplo, una corrección valorativa, cuando la operación subyacente estaba contabilizada (a otro valor) y por ella se emitió factura, implicaría una vulneración del principio de *non bis in ídem* (repárese que el art. 180 LGT vincula la posibilidad de imponer varias sanciones a “la realización de varias acciones”, pero no a una misma y única acción).

195 Art. 180 LGT. El TC ha inferido esta garantía de los principios de legalidad y tipicidad en materia penal-sancionadora establecidos en el art. 25 CE. Véanse en concreto las SSTC 2/81, 77/83, 159/85, 66/86, 94/46 y 150/91, entre otras. La jurisprudencia del TC sobre el principio de *ne bis in ídem* ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, de suerte que actualmente considera que una sanción en una vía blindo al sancionado frente a cualquier intento de sanción en la misma o distinta en relación con los mismos hechos (SSTC 177/99 y 152/01).

196 Gómez Mourelo (2011: 952-953).

- 2) El régimen del art. 16.10 TRLIS es incompatible con el general de la LGT en un doble sentido:
- a) La aplicación de sanciones como consecuencia de los ajustes/correcciones valorativas realizados por la Administración, de acuerdo con el art. 16.10.2 TRLIS (ajuste con incumplimiento de la obligación de documentación o ajuste por incorrección en el uso en las declaraciones de los valores que se derivan de la documentación), excluye la posibilidad de aplicar las infracciones previstas en los arts. 191, 192, 193 o 195 LGT.
 - b) La realización de correcciones valorativas que se estime que no están dentro del ámbito de los comportamientos infractores excluye la posibilidad de aplicar tanto las sanciones del art. 16.10 como las reguladas en los arts. 191, 192, 193 o 195 LGT.

Como se ha señalado,¹⁹⁷ existe un doble error en las normas mencionadas: por un lado, la referencia al art. 192 LGT carece de sentido, ya que tal precepto está referido a tributos gestionados en régimen de declaración-liquidación, cuando el IS, el IRNR o el IRPF se gestionan en régimen de autoliquidación; por otro lado, nada impide que el comportamiento del sujeto pasivo constituya una infracción del art. 194 LGT, precepto al cual no hacen referencia las reglas mencionadas.

Tal regulación se completa con dos normas específicas en relación con la aplicación de reducciones sobre las sanciones impuestas:

- 1) Se admite en el art. 16.10. párr. 2 *in fine* la posibilidad de aplicar las reducciones por la firma de actas de conformidad y actas con acuerdo reguladas en el art. 188.1 LGT (recordemos que en las inspecciones en materia de operaciones vinculadas pueden firmarse actas con acuerdo ya que, precisamente, los supuestos de valoración son uno de los casos específicos que contempla el art. 155.1 LGT para la firma de este tipo de actas). Nótese que esta norma solo se aplica en relación con uno de los dos tipos de infracción regulados en el art. 16.10, aquel que implica la existencia de correcciones valorativas, pero las reducciones del art. 188.1 LGT se excluirán allí donde la infracción esté vinculada exclusivamente a la naturaleza de la documentación del contribuyente (incompleta, inexacta o con datos falsos) y no exista una corrección valorativa. Este tratamiento dispar de las reducciones en función del tipo sancionador es difícilmente comprensible y compatible con el principio de proporcionalidad: allí donde existe corrección valorativa se aplican los beneficios del art. 188.1 LGT; sin

embargo, allí donde tal corrección no existe y la infracción es meramente formal (vinculada a la documentación exigible), los beneficios de la reducción por conformidad o por actas con acuerdo se excluyen, cuando sería razonable que, en algunos casos, donde, por ejemplo, no esté tan claro si la documentación es inexacta o no, el contribuyente o la propia Administración podrían tener interés en firmar en conformidad o un acta con acuerdo. Probablemente, el autor de la redacción del art. 16.10 LGT pretendió establecer un cierto paralelismo, a estos efectos, con la LGT, ya que, como es sabido, las reducciones del art. 188.1 LGT están vinculadas a los tipos de infracción que podríamos llamar “materiales”, pero no se permiten en relación con las infracciones y sanciones por incumplimientos de obligaciones formales (tipos de los arts. 198 y ss. LGT).

- 2) Se permite, de acuerdo con el art. 16.10. párr. 3, TRLIS la aplicación de la reducción regulada en el art. 188.3 LGT. En este caso, la llamada “reducción por pronto pago” se aplicará en relación con cualquiera de los dos tipos de infracción y de las sanciones tipificadas en el art. 16.10 TRLIS.

A nuestro juicio, la interposición de recurso por las otras partes vinculadas afectadas por la corrección valorativa iniciada frente a un contribuyente no debe implicar la pérdida por este último del derecho a reducción si él no plantea recurso alguno. Se trata de una cuestión que la Ley no aclara, pero la propia regulación del procedimiento de comprobación del valor normal de mercado en el art. 21 RIS podría llevar a esta conclusión, por ejemplo, si el obligado tributario en relación con el cual se inicia la comprobación no recurre, pero sí lo hace el resto de las partes vinculadas. Ahora bien, repárese que tal y como está configurado el procedimiento de comprobación, las otras partes vinculadas recurrirán normalmente no su propia liquidación, sino la liquidación practicada frente a quien está siendo objeto de comprobación en primer lugar, por lo que la aplicación de las reducciones no es tan evidente como a primera vista pudiera parecer. Ahora bien, como pusimos de manifiesto en el capítulo relativo al procedimiento de comprobación, una de las características del régimen regulado en el art. 21 TRLIS es que, salvo que se opte por la tasación pericial contradictoria, la liquidación girada a la parte objeto de comprobación será ejecutiva, por lo que, si esta parte opta por el pago de la sanción, con independencia de lo que ocurra con el recurso planteado por las otras partes afectadas, no existe ningún obstáculo para aplicar la reducción del art. 188.3 LGT (o, en su caso, la reducción por conformidad o acuerdo). Repárese a estos efectos que el procedimiento sancionador abierto frente a la parte objeto de comprobación en primera instancia no necesariamente se vincula al destino de la reclamación del resto de partes vinculadas, lo que puede generar problemas evidentes. Así, por

ejemplo, nada se dice sobre la posibilidad de que las otras partes recurran la sanción impuesta a la parte frente a la que se siguió el procedimiento¹⁹⁸ y los efectos que, en su caso, se producirían (¿se paralizaría su ejecución de conformidad con el art. 212 LGT?, ¿qué relación tendría con la propia sanción que se imponga a la otra parte vinculada?, ¿cabría aplicar aquí la regla de acumulación del art. 212.1 LGT?).

Ni el art. 16.10 LIS ni las normas reglamentarias (art. 21 RIS) mencionan aspecto procedimental alguno relativo a la aplicación de las infracciones y sanciones que regula, por lo que se debe seguir la normativa general a este respecto (arts. 207 y ss. LGT y Real Decreto 2063/2004 por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario). Y lo que es más importante, se aplicarán los principios y garantías de los arts. 24.2 y 25.1 CE, y la jurisprudencia constitucional y del TS en esta materia, que hace recaer en la Administración, entre otras cuestiones, la carga probatoria para desvirtuar la presunción de inocencia del contribuyente, esto es, la prueba de la culpabilidad o negligencia del contribuyente (véase, por ejemplo, la STC 76/1990 o el ATC 186/2008). A pesar de su configuración objetiva, por exigencias constitucionales, el régimen sancionador necesariamente es subjetivo en nuestro ordenamiento (STC 76/1990), por lo que el mero incumplimiento de las obligaciones de documentación no tiene que llevar directamente a la imposición de sanción, sino a la determinación de si el comportamiento infractor es "imputable" al sujeto pasivo, esto es, a la determinación de si existe o no negligencia o culpa en el comportamiento y su atribución a quien presuntamente ha cometido la infracción.

Como valoración final de cuanto llevamos comentado, podría decirse que el régimen sancionador de las operaciones vinculadas no es, ni mucho menos, un modelo de perfección técnica y que la regulación legal y reglamentaria plantean innumerables dudas interpretativas, que hemos tratado de afrontar en este acápite, y cuestiones de orden constitucional o legal que analizaremos, en lo aún no expresamente abordado, en el acápite 5 (*v. gr.*, tipicidad de las infracciones y sanciones, desvinculación de la idea de negligencia con la infracción cometida, posibilidad de aplicar la infracción incluso allí donde no exista perjuicio económico para la Hacienda Pública por ausencia de cuota a ingresar, relación con ajuste secundario, relaciones con el IRPF/IRNR, etc.). Sin embargo, es conveniente tratar con carácter previo tanto alguna cuestión importante sobre las relaciones del régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS con la LGT no comentada en párrafos precedentes como exponer a qué conclusiones se ha llegado en

198 Nótese que tal posibilidad de impugnación, con derecho de acceso al expediente del contribuyente por parte de terceros, puede plantear problemas en relación con los derechos que protege la cláusula del secreto tributario del art. 95 LGT. Sobre este tema, véase Calderón (2009b).

el contexto de la OCDE y del Foro Europeo de Precios de Transferencia sobre las sanciones en relación con las operaciones vinculadas.

2.2. La relación del régimen sancionador especial de las operaciones vinculadas con el Título IV (la potestad sancionadora) de la LGT

A primera vista, y al margen de las cuestiones ya comentadas, la relación del régimen sancionador regulado en el art. 16.10 TRLIS con el Título IV de la LGT en materia de potestad sancionadora puede parecer sencilla: en todo lo no previsto en el art. 16.10 TRLIS se aplicarán los principios y la normativa general regulados en la LGT, de manera que, por ejemplo, por exigencias más constitucionales que legales, son trasladables al art. 16.10 TRLIS los principios de la potestad sancionadora o las circunstancias excluyentes de la responsabilidad que regula el art. 179.2 LGT. Desde la perspectiva de los principios generales, desde luego, cabe plantearse si la falta de una regulación concreta de cómo debe realizarse el análisis de comparabilidad en la regulación legal o reglamentaria, así como la indefinición de qué es una documentación inexacta o incompleta, juntamente con las dudas que existen sobre la relación del concepto de valor de mercado fiscal con el valor razonable definido a efectos contables, además de los cambios —no siempre claros— que ha sufrido el régimen en su corta existencia, no son causas más que suficientes para excluir la responsabilidad de los contribuyentes que hayan demostrado una mínima diligencia (un mínimo esfuerzo razonable) de documentación de sus operaciones vinculadas. Los graves defectos técnicos que presenta la normativa española de operaciones vinculadas (tanto los que se derivan de la falta de formulación de una política en materia de precios de transferencia que se evidencia en la falta de regulación del análisis de comparabilidad, clave de la aplicación del *arm's length*, como los numerosos defectos técnicos, constitucionales y de legalidad que presenta el art. 16.10 TRLIS y su normativa de desarrollo), puesto que afectan a la seguridad jurídica, también forman parte, o debieran formarla, de las circunstancias que determinan la existencia o no de responsabilidad por los contribuyentes. Igualmente, con el art. 179.2.d LGT en la mano, cabe preguntarse si es posible sancionar a una filial de una matriz no residente o a un accionista minoritario pero vinculado que solicita de forma fehaciente a su grupo (matriz, sociedad vinculada) que le suministre la documentación del grupo y este no lo hace, quedando tal reclamación acreditada, ya que parece un supuesto en el que el contribuyente pone la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones, pero no le es posible reunir los datos y documentación relevante sin la ayuda o el requerimiento específico que la Administración realice a quien tenga tal documentación.

Por lo que respecta estrictamente a las relaciones con la LGT, nos limitaremos ahora a referirnos a aspectos no considerados en otras secciones de este capítulo y, en especial, a dos preguntas que se están empezando a formular como consecuencia de las modificaciones más recientes en materia de documentación y del Auto del TS de 8 de febrero de 2011 (rec. 8/2009).

En primer lugar, cabe plantearse qué ocurre allí donde, de acuerdo con el art. 16.2 TRLIS y el art. 18.4 y 5 RIS, no sea necesario documentar la operación vinculada. La duda que puede surgir en estos casos es si la inexistencia de obligación de documentación lleva la operación, sobre la que, no obstante, existe la obligación de valorar a precios de mercado, al régimen sancionador de la LGT o, por el contrario, no existe sanción alguna. Acerca de esta cuestión cabe hacer algunas precisiones. Originariamente, el art. 16.10 TRLIS tenía en la LMPFF una clara vocación de sustitución del régimen sancionador general para vincular las infracciones y sanciones en materia de operaciones vinculadas al cumplimiento de las obligaciones de documentación (o la utilización en la declaración del valor de mercado derivado de la documentación). Sin embargo, las posteriores relajaciones, tanto en el nivel legal como reglamentario, de la obligación general de documentación que inicialmente se reguló con carácter amplio, no han venido acompañadas de modificaciones coordinadas del régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS. De manera que, en el momento presente, puede defenderse válidamente que allí donde no exista obligación de documentación de la operación vinculada no podrá aplicarse sanción alguna, aunque exista la obligación para el contribuyente de valorar a precios de mercado. En este sentido, la redacción del párr. 4 del art. 16.10 ciertamente constituye un argumento importante para defender esta posición, ya que, de acuerdo con la misma, la corrección valorativa no acompañada de incumplimiento de la obligación de documentación (y tal incumplimiento no existirá cuando tal obligación documental no exista) se declara expresamente incompatible con las infracciones tipificadas en los arts. 191, 192, 193 o 195 LGT por la parte de bases imponibles que hubiesen dado lugar a la corrección valorativa.¹⁹⁹ La anterior argumentación se apoyaría también en la propia configuración del principio de legalidad/tipicidad ex art. 25.1. CE en materia sancionadora, que reclama la regulación expresa y no presunta de las infracciones y sanciones con carácter previo a la comisión del comportamiento tipificado como tal. Si el art. 16.10 TRLIS pretendía erigirse en un primer momento en el régimen sancionador de las operaciones vinculadas, la relajación de las obligaciones de documentación no puede tener por efecto que cobre vida un régimen sancionador distinto sin que exista una previsión

¹⁹⁹ En este sentido se manifiesta algún autor vinculado a la Administración, véase Gómez Mourelo (2011: 951).

expresa del legislador a estos efectos. Es decir, hoy existen argumentos suficientes para defender que las correcciones valorativas que queden extramuros de la obligación de documentación, por exención legal o reglamentaria de la misma, no son sancionables, ya que, de otra forma, se conculcaría el art. 25 CE.

En segundo lugar, el planteamiento por el Auto del TS de 8 de febrero de 2011 de una cuestión de inconstitucionalidad relativa a los arts. 16.2 y 10 TRLIS hace que surja la duda acerca de qué ocurriría en el supuesto de una eventual declaración de inconstitucionalidad de estos preceptos. Algún autor vinculado a la Administración ha planteado que una sentencia declarativa de la inconstitucionalidad “probablemente nos retrotraería al régimen sancionador previsto en la LGT, aplicable con carácter general, en atención a lo previsto en la Disp. Adicional 7ª de la Ley 36/2006”.²⁰⁰ En nuestra modesta opinión, tal posición es difícilmente sostenible por dos motivos. Primero, la propia DA 7ª párr. 2 vincula la aplicación del régimen sancionador de la LGT a la entrada en vigor de la norma que desarrolle las obligaciones de documentación en materia de operaciones vinculadas. Tal hito o hecho relevante ya se ha producido; otra cuestión será que se declare en un momento posterior que la norma legal que daba cobertura a las obligaciones de documentación resulta inconstitucional o que el desarrollo reglamentario resulta ilegal. En este sentido, del tenor literal de la DA 7, párr. 2, LMPFF no puede deducirse una especie de supletoriedad en materia de infracciones y sanciones del régimen general de la LGT, ya que los presupuestos de los que parte la citada norma se han producido y el régimen general ha dejado de aplicarse a partir de la fecha que marca la propia DA 7, párr. 2, LMPFF.

En tercer lugar, nuevamente, pretender colmar con la pretendida supletoriedad del régimen sancionador de la LGT el vacío de régimen sancionador que una eventual declaración de inconstitucionalidad generaría, sería contrario al principio de legalidad sancionadora en su vertiente de tipicidad: no se debe olvidar que el art. 16.10 TRLIS y, muy especialmente, su párr. 4º excluyen tal supletoriedad, de manera que este régimen especial sustituye al general.²⁰¹ Pretender, ante una sentencia del TC declarativa de inconstitucionalidad, que recobre vigencia un régimen expresamente excluido en su aplicación por el legislador, significaría tanto como dar vida a infracciones o sanciones no previstas en el momento de su comisión, en contra de la garantía material que el art. 25.1 CE representa y que

200 Carmona Fernández (2011: 3, nota a pie, n.º 2) y Gómez Mourelo (2011: 919).

201 Aunque no se refiera a una situación idéntica, la STC (Pleno) 39/2011 apoyaría nuestro razonamiento al concluir que la declaración de inconstitucionalidad del antiguo recargo del 100 por 100 del art. 61.2 LGT 1963 por vulneración del art. 24.2 CE no habilita a la Administración para exigirlo en un procedimiento en el que se respeten las garantías constitucionales que motivaron la declaración de inconstitucionalidad, pues la norma ha sido expulsada del ordenamiento jurídico.

demanda la certeza en la determinación del régimen sancionador con carácter previo a la comisión de la infracción (a estos efectos, véanse, por ejemplo, las SSTC 135/2010, 104/2009, 81/2009, 162/2008, 50/2003, 25/2002, 60/2000, 34/1993, 101/1988 o 42/1982). En este punto, repárese que una eventual declaración de inconstitucionalidad tendría efectos incluso en relación con actos firmes y sentencias con fuerza de cosa juzgada²⁰² y sería paradójico proceder a revisar estos actos firmes o sentencias que determinan la imposición de sanciones a la luz del art. 16.10 TRLIS para imponer sanciones del régimen general, sin que exista ninguna norma que expresamente haya previsto tal posibilidad de sancionar con un régimen que, además, dependiendo de la situación, podría resultar más gravoso.

3. RECOMENDACIONES DE LA OCDE EN MATERIA DE SANCIONES

A pesar de que el Capítulo IV de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia dedica un acápite completo (párrs. 4.18 a 4.28) a las sanciones, las recomendaciones que realiza son de carácter limitado, bastante básicas y pueden sintetizarse de la siguiente forma:

- 1) No deberían aplicarse sanciones sin que exista, al menos, culpa o negligencia del contribuyente y, en todo caso, la sanción debe ser proporcional a la infracción (párrs. 4.27-4.28).
- 2) Sería injusto imponer sanciones a los contribuyentes que se esforzaron de buena fe en fijar las condiciones de sus operaciones con las empresas asociadas de manera conforme con el principio de plena competencia (párr. 4.28). En particular, no deberían imponerse sanciones a contribuyentes por no haber contemplado datos a los que no podían tener acceso en el momento de fijación del precio de transferencia o por no haber aplicado un método que exigía contar con datos fuera de su alcance.
- 3) Si un procedimiento amistoso lleva a la renuncia o reducción de un ajuste, la sanción originariamente impuesta debe ser eliminada o atenuada (párr. 4.18).

Por su parte, en el Capítulo V en materia de obligaciones de documentación, las recomendaciones se refieren más bien a la determinación de qué pueden razonablemente pedir las Administraciones a los contribuyentes, cuándo y en qué términos, y qué documentación deben aportar estos a la Administración como prueba de que sus operaciones se realizan en condiciones de mercado.

²⁰² Véanse, a estos efectos, el art. 40.1 LOTC y la STC (Pleno) 39/2011, f. 5, así como la jurisprudencia allí citada.

En este capítulo de las Directrices, solo de forma ocasional se realizan afirmaciones que pueden tener incidencia en relación con la imposición de sanciones (v. gr., se reitera la idea de proporcionalidad en los requisitos en materia de documentación, en los requerimientos que debe realizar la inspección, etc.). Y, quizás, de ellas hay una que es interesante desde la perspectiva de la definición de vinculación en la legislación española: las Directrices constatan que, en algunos casos, el contribuyente puede encontrar dificultades para reunir la información en materia de precios de transferencia, que no tendría allí donde tuviera que aportar documentación propia; por ejemplo, si el contribuyente es una filial de una empresa extranjera asociada o un accionista minoritario, puede ser difícil obtener la información como consecuencia de que el contribuyente no tiene el control de la empresa asociada. Tales riesgos son mayores cuanto más amplio sea el perímetro de vinculación, como ocurre con la legislación española, donde (a nuestro juicio, de una manera un tanto desproporcionada) una participación igual o superior al 5 por 100 en una sociedad (1 por 100 para las sociedades cotizadas) hace que las operaciones caigan dentro del ámbito del art. 16 TRLIS y, en consecuencia, sean exigibles las obligaciones en materia de vinculación (en otros países, el porcentaje de participación a efectos de vinculación es bastante más elevado que el que fija la norma española). A pesar de que el art. 16.10 TRLIS no hace referencia a esta cuestión, como se apuntó más arriba, sin duda, la imposibilidad de obtener la información del grupo debiera ser una circunstancia que tuviera influencia sobre la decisión de imponer o no sanciones y actuará como causa de justificación, de acuerdo con el art. 179.2 LGT.

Si bien, en general, la filosofía de la norma española puede acomodarse dentro de los principios (básicos) que la OCDE define, pueden existir fricciones importantes, sobre todo, porque para la OCDE el principio de proporcionalidad es un factor clave en la formulación de las exigencias de documentación, pero su consideración en el contexto de la normativa española es bastante reducida (tan solo hay una referencia marginal a ideas derivadas del mismo en el art. 18 RIS) e incluso puede concluirse que, en casos ya apuntados, la norma es desproporcionada. Nótese, a su vez, que cuando la OCDE realiza estas recomendaciones está pensando en la documentación de operaciones intragrupo empresariales, lo que hace todavía más patente la falta de proporcionalidad de la normativa española de documentación de operaciones vinculadas (la misma observación es aplicable a lo establecido en el Código de Conducta UE de documentación de precios de transferencia). *A priori* no es cuestionable que, en presencia de una documentación correctamente llevada, no se apliquen sanciones al contribuyente, por presumirse que quien así la lleva está obrando de buena fe, pero, del régimen sancionador que el art. 16.10 establece, se puede deducir que incluso contribuyentes de buena fe podrían ser sancionados cuando falte

en su documentación alguno de los datos o conjuntos de datos que definen los arts. 18 y ss. RIS, aunque se trate de datos accesorios o incluso irrelevantes. A nuestro juicio, tal aplicación del régimen sancionador no resultaría compatible con las Directrices de la OCDE que, según se dice en la Exposición de Motivos, “inspiran” el régimen del art. 16 TRLIS y presenta serias dudas que sea conforme con el principio de proporcionalidad.

En el mismo sentido, por ejemplo, en el párr. 5.6. Directrices se aclara que “no se debería esperar que el contribuyente incurra en costes y cargas desproporcionadamente altos para obtener documentos de empresas asociadas extranjeras o que efectúe una investigación exhaustiva de datos comparables de operaciones no vinculadas cuando considera razonablemente... que no existen datos comparables o que los costes de localizar datos comparables sean desproporcionadamente altos en relación con los importes que se cuestionan”. Y, sin embargo, la norma española permitiría en estos casos, incluso no existiendo ajuste, sancionar la falta de estudios acerca de comparables o la aportación de una documentación desproporcionada en relación con la operación (*v. gr.*, por el importe del gasto deducible, por el coste de la obtención de estudios de comparables para el contribuyente, etc.).²⁰³ Por otro lado, tampoco se ha pensado en las consecuencias sancionatorias que podrían plantearse en supuestos en los que el contribuyente actúa de buena fe a la hora de elaborar la documentación, pero la Administración tributaria considera que ha sido elaborada de forma incorrecta al interpretar de forma distinta las disposiciones establecidas en los arts. 18-20 RIS. Así, por ejemplo, podría acontecer que tal discrepancia versara sobre el criterio de agregación/desagregación de operaciones utilizado por el contribuyente, de manera que la Administración tributaria considerase que tal agregación/desagregación de operaciones a efectos documentales fue incorrecta y en tal sentido propone la imposición de sanciones tributarias (máxime si se tiene en cuenta que el criterio de las Directrices OCDE 2010 y el regulado en la legislación interna a estos efectos no son coincidentes).²⁰⁴ Mucho más problemático podría resultar, como se ha indicado también más arriba, que se sancionara a un obligado tributario que, con posterioridad a la presentación de sus declaraciones tributarias y elaboración de su documentación, presentara una declaración complementaria en aplicación de lo dispuesto en el art. 27 LGT, en

203 No obstante, téngase en cuenta que el art. 16.2 RIS 2008 podría permitir al obligado tributario argumentar que no se ha cometido infracción tributaria alguna en estos casos, por la vía de invocar que (a) no pudo obtener razonablemente información sobre operaciones equiparables y (b) no existen datos sobre comparables, circunstancia que debe ser documentada de forma adecuada.

204 Ciertamente, tal acto de imposición de sanciones únicamente tendría sentido cuando no fuera de aplicación lo dispuesto en el art. 179.2.d LGT.

aras de ajustar los valores empleados en sus operaciones vinculadas al principio de plena competencia, tras comprobar que los comparables (o el rango) utilizados inicialmente para valorar sus operaciones no son suficientemente comparables o podrían ser cuestionados por la Administración tributaria. La misma problemática puede plantearse cuando el contribuyente realiza un ajuste fiscal extracontable en su declaración fiscal que no se refleja en la documentación de precios de transferencia.²⁰⁵

Al mismo tiempo, y aunque se trata de una cuestión que será desarrollada más abajo, el régimen sancionador del art. 16.10 posibilita que contribuyentes que llevan una documentación formalmente correcta (que cumpla todas las exigencias que recogen los arts. 18 y ss. del RIS) no necesariamente estén actuando de buena fe o sin culpa o negligencia. Y, sin embargo, a nuestro juicio, de acuerdo con el régimen del art. 16.10, salvo que se adopte una interpretación forzada del mismo, no sería posible sancionar tales comportamientos por dos razones: (1) la documentación se aporta y no faltan datos ni conjuntos de datos en la documentación, por lo que no puede aplicarse el primer tipo de infracción y (2) tampoco se aparta el contribuyente en sus declaraciones de los valores que se derivan de su documentación.²⁰⁶

Por último, no casan muy bien el art. 8.2.e Reglamento de procedimientos amistosos (que permite a la Administración denegar lo cuando se tenga constancia de que el obligado tributario trataba de evitar la tributación en alguno de los Estados afectados) y las recomendaciones de la OCDE en el párr. 4.18 de las Directrices (una disposición similar cabe encontrarla, como apuntamos en el capítulo introductorio, en el art. 9.3 MC ONU 2001-2011 y en el Convenio de Arbitraje). Esto es, incluso donde se impongan sanciones sobre la base del art. 16.10 TRLIS, el acceso al PA no debe denegarse, sobre todo, porque la configuración de los tipos infractores en el art. 16.10 no está vinculada, de forma directa, a la conducta del contribuyente tratando de eludir la tributación en alguno de los Estados implicados, sino a la elaboración y mantenimiento de la documentación o a la utilización de los valores derivados de la misma (véanse los comentarios al art. 8.2.e Reglamento de PA, más abajo, en el acápite

205 En este sentido, consideramos acertada la posición adoptada en el Código de Conducta UE de documentación de precios de transferencia que en su párr. 16 establece que "Cuando, en su declaración fiscal, un contribuyente efectúa una corrección de los beneficios a raíz de la aplicación del principio de plena competencia, debe disponerse de documentación que exponga la forma en que se calculó la corrección". En este sentido, nótese que se parte de la admisibilidad del ajuste fiscal extracontable, una cuestión que, como hemos explicado en otros capítulos, no nos plantea problemas especiales.

206 Cabe, ciertamente, hacer la salvedad de los supuestos en que, en las declaraciones fiscales, el obligado tributario aplique incorrectamente la metodología resultante de la documentación (*v. gr.*, aplicación incorrecta del método o del rango de valores de mercado).

sobre cuestiones constitucionales). Por ejemplo, la Administración española puede apreciar que la documentación es incompleta e intentar realizar el correspondiente ajuste, sancionando de acuerdo con el art. 16.10.2, pero de ello no necesariamente se deriva que el contribuyente esté intentando eludir el impuesto en España si la otra Administración considera, sin embargo, que el valor utilizado por el contribuyente, a pesar de las deficiencias en el mantenimiento de la documentación, es "de mercado". Se trataría de un caso típico a solucionar en el PA, sin que la imposición de la sanción en "la parte española" de la operación justifique, a nuestro juicio, la denegación del acceso al mismo.

Igualmente, como indicamos en el capítulo relativo al PA, es reprochable que, de acuerdo con el Reglamento de Procedimiento Amistoso (art. 8.2.g), el acceso al mismo pueda denegarse si no se aporta toda la documentación que demanda el art. 6.2 de esta norma, sobre todo porque en la letra a) de este precepto se exige la aportación a la solicitud de inicio de la documentación en materia de precios de transferencia. ¿Significa ello que si no hay documentación (o esta es incorrecta o inexacta) y, en consecuencia, pueden imponerse sanciones, se denegará al contribuyente la posibilidad de acudir al PA? Esta posibilidad e interpretación, a nuestro juicio, es contraria a la propia finalidad del PA, que es eliminar la doble imposición, exista o no documentación relativa a las operaciones vinculadas. Nuevamente, la denegación del acceso al PA y, en consecuencia, a la posibilidad de eliminar la doble imposición, cuando no exista documentación relativa a las operaciones vinculadas, podría ser una sanción encubierta cuya imposición exige el respeto de los derechos y garantías del contribuyente consagrados en los arts. 24.2 y 25 CE.

En conclusión, el reproche que, desde las Directrices OCDE se puede hacer a la normativa sancionadora española sería que no tiene en cuenta suficientemente el principio de proporcionalidad que debe presidir no solo la imposición de sanciones, sino incluso la creación de obligaciones para los contribuyentes (allí donde pueda invocarse el Derecho de la UE, la infracción del principio de proporcionalidad puede ser un argumento sólido para cuestionar la legitimidad de la norma interna española; también en el plano constitucional la infracción de tal principio puede ser relevante para declarar la inconstitucionalidad de la norma o del acto de aplicación de la misma). Además, se podría argumentar que la norma española, por cuanto permite sancionar a contribuyentes de buena fe y que escapen de la sanción aquellos que no la tienen, no se adapta al espíritu de las recomendaciones de la OCDE. Y, por último, la vinculación de la imposición de sanciones por falta de documentación o por ajustes vinculados a la ausencia o inexactitud de la documentación tampoco está armonizada con las recomendaciones de la OCDE en materia de procedimiento amistoso o con la finalidad del art. 25 MC OCDE.

4. LAS RECOMENDACIONES DEL FORO EUROPEO SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LAS SANCIONES EN LA NORMATIVA INTERNA: ESPECIAL REFERENCIA A LOS ERRORES DE LA NORMATIVA ESPAÑOLA SANCIONADORA DESDE LA ÓPTICA DE LOS TRABAJOS DEL FORO

La problemática de las sanciones en su relación con los precios de transferencia ha sido considerada en el contexto del Foro Europeo sobre Precios de Transferencia (véase, por ejemplo, el estudio comparativo, en esta materia, realizado por el profesor Maisto de 14 de noviembre de 2005, y, especialmente, el documento Informe resumen en materia de sanciones, de junio de 2007), si bien sus trabajos en esta materia todavía no han alcanzado el grado de Código de Conducta o recomendaciones a los Estados miembros. El Foro se ha ocupado, sobre todo, de tres tipos de sanciones en materia de precios:

- 1) Sanciones vinculadas a la documentación: En esta materia, ha recomendado (véase el Informe de Actividades del Foro desde el 1 de enero hasta el 31 de mayo de 2005, párr. 38) que no se impongan sanciones cuando el contribuyente cumpla de buena fe, de una forma razonable y en un tiempo razonable (1) con los requisitos en materia de documentación correspondientes al grupo y con los nacionales y (2) aplica su documentación de forma apropiada para determinar el valor de mercado de sus precios de transferencia.
- 2) Sanciones vinculadas a la cooperación: A estos efectos, el párr. 20 del Código de Conducta sobre Documentación en materia de Precios de Transferencia (DOUE 28 de julio de 2006), sugiere que “Los contribuyentes no se exponen a ninguna sanción por falta de cooperación si han acordado adoptar el enfoque de la documentación de precios de transferencia europea y proporcionan, de manera razonable y en un plazo aceptable, a raíz de una petición específica o durante un control fiscal, información o documentación adicional respecto a la contemplada en la documentación europea”.
- 3) Sanciones vinculadas a los ajustes: A ellas se dedica el Documento del Foro Europeo que sintetiza el Informe sobre Sanciones y establece los siguientes principios:
 - a) El incumplimiento del estándar que representa el precio de mercado no debe dar lugar, por sí mismo, a la imposición de sanciones a menos que quede acreditada, como mínimo, la culpa o negligencia del contribuyente. Es decir, para imponer sanciones es preciso que, de los hechos y circunstancias del caso, se deriven elementos que

prueben la intencionalidad de la conducta del contribuyente o, al menos, la existencia de negligencia por su parte (párr. 22 y conclusión primera).

- b) No debe identificarse documentación completa y su puesta a disposición de la Administración desde el primer momento con ausencia de negligencia ya que las operaciones no deben aceptarse sobre la base de la documentación completa sino sobre las pruebas de que esa operación se realiza a precios de mercado (párr. 24).
- c) Si un ajuste se reduce como consecuencia de un PA, la sanción debería ser proporcional a lo dejado finalmente de ingresar, esto es, debe también reducirse de forma vinculada al ajuste (conclusión 2). Sin embargo, es sorprendente que se añada que tal reducción no debe aplicarse si el contribuyente pudiera obtener un resultado mejor que aquel que habría obtenido en procedimientos internos.
- d) Los trabajos del Foro deben ocuparse de determinar qué es "sanción grave" del art. 8 del Convenio de Arbitraje 90/436/CEE que impedirá la apertura del procedimiento amistoso y, en su caso, del arbitral (en la actualidad, cada Estado ha aclarado qué significa en su caso tal expresión en los anexos al Convenio de Arbitraje, sin que exista una interpretación armonizada u homogénea aplicable en toda la UE, con las asimetrías en la aplicación del Convenio que puede entrañar) (conclusión 3).

Como se explicó en el acápite 1, la normativa española prevé los tres tipos de sanciones que el Foro ha considerado. Sin embargo, como ya se anunció al hilo de las recomendaciones de la OCDE, existe, a nuestro juicio, un error notable en el art. 16.10 TRLIS a la hora de definir los tipos infractores y las sanciones a ellos aplicables. En efecto, como ya se ha examinado, la sanción vinculada a la realización de ajustes solo puede imponerse, de acuerdo con el art. 16.10, cuando no se aporte de forma completa, exacta o con datos verdaderos la documentación definida en el RIS o cuando el valor de mercado que se derive de la documentación no sea el declarado en el IS, IRPF o IRNR, pero nada indica tal precepto acerca de la diligencia debida que debe presidir la elaboración de la documentación, esto es, si se puede aplicar alguna sanción si la documentación se elabora sin guardar la diligencia debida en la toma de decisiones, no en su contenido. Por ejemplo, si una matriz no residente vende a su filial residente en España ciertos productos acabados tomando como referencia el precio al que transmite los mismos productos a terceros y así lo documenta, pueden existir errores en la documentación que justifiquen la imposición de una sanción si opta por comparables que no son en realidad

tales (v. gr., márgenes de distribuidores al por menor en lugar de al por mayor como es su filial; márgenes de empresas o sectores que no son, en realidad, debido a sus peculiaridades comparables válidos; etc.) o métodos de valoración a todas luces incorrectos para la operación en cuestión. Y, sin embargo, de acuerdo con el art. 16.10 TRLIS, tal incumplimiento puede ser difícilmente sancionable si, al mismo tiempo, el contribuyente no se aparta de los contenidos de la documentación definidos en el RIS. Es decir, la normativa española cae en el error que apunta el Documento del Foro de Precios de Transferencia antes citado, por cuanto identifica “diligencia” con “documentación completa”, cuando ambos conceptos deberían ser diferenciados, de manera que se pueda sancionar casos de comportamientos en los que media culpa del contribuyente (ausencia de diligencia debida) en la confección de la documentación, aunque esta esté completa. Repárese que, a estos efectos, la manipulación interesada de los comparables a utilizar o de su selección puede ser relativamente sencilla.

Podría argumentarse que una documentación que no eligiera comparables o métodos de valoración adecuados sería una documentación “inexacta” a los efectos de aplicar el tipo de infracción del primer párrafo del art. 16.10 TRLIS, sobre todo, puesto que el análisis de comparabilidad parece un elemento intrínseco de la documentación del obligado tributario (véase el art. 16 en relación con el art. 20 RIS). Según el diccionario de la Real Academia, “inexacto” significa “que carece de exactitud” y exactitud adquiere el sentido de “puntualidad y fidelidad en la ejecución de una cosa”. Como es sabido, este análisis no es sencillo, en absoluto, y en muchas ocasiones no es fácil encontrar comparables exactos o similares, o elegir si un comparable, realmente, es una referencia adecuada a tener en cuenta o no, por lo que es perfectamente posible que alguien no familiarizado con este tipo de análisis yerre en la elección de comparables o incluso en la determinación de la metodología adecuada a aplicar, pero su documentación sea completa, con explicaciones acerca de tales comparables y la metodología elegida. Esta idea justifica que en muchas ocasiones no se pueda decir que divergencias de “comparabilidad” entre la Administración y el contribuyente generan documentaciones “inexactas” —la documentación es exacta, precisa en todo su contenido, pero estarán mal elegidos los comparables—, por lo que pueden surgir dudas acerca de si los errores de comparabilidad (intencionados, culposos o no) pueden caer, a nuestro juicio, en el tipo de infracción del art. 16.10 TRLIS. En definitiva, está claro que allí donde del análisis de comparabilidad se derive la diligencia del contribuyente no se le podrá sancionar (salvo, y esto plantea problemas ya vistos, que la documentación esté incompleta), pero no está tan claro que allí donde la documenta-

ción sea completa pero tal diligencia solo exista en apariencia (utilización de modelos estandarizados, de comparables no completamente homogéneos, etc.), pueda sancionarse al contribuyente. Incluso concediendo —lo que a nuestro juicio no es así— que comportamientos como los descritos pueden ser sancionados de acuerdo con el tipo de infracción del art. 16.10 TRLIS, párr. primero, compete a la Administración demostrar cuál es la circunstancia que debe llevar a aplicar la sanción y por qué razón el comportamiento del contribuyente puede calificarse de culposo o doloso,²⁰⁷ esto es, corresponde a la Administración demostrar que la documentación es incompleta, inexacta o contiene datos falsos, lo cual no siempre será fácil cuando la misma tenga apariencia de documentación bien confeccionada.

Al mismo tiempo, como se comentó, resulta desproporcionado que contribuyentes que utilizan valores de mercado en su declaración, aunque su documentación no se adapte al formato que se deriva de los arts. 19 y 20 ss. RIS puedan ser objeto de sanción si falta algún dato (por accesorio que sea) de los que mencionan tales preceptos. En este sentido, una documentación de grupo elaborada de manera global que justifique la política de precios de transferencia debería ser aceptada aunque no se ajuste estrictamente al formato del art. 19 RIS. Y, sin embargo, si faltara en la misma algún dato o conjunto de datos, con independencia de si existe o no una corrección valorativa, tal comportamiento podría ser sancionable (repárese, además, en la falta de concreción de alguna de las letras del art. 19 TRLIS: por ejemplo, ¿cuáles son las entidades del grupo cuyas operaciones, flujos o funciones o los intangibles afectan “indirectamente” a las operaciones del obligado tributario?). Algo similar ocurre con la documentación del obligado, que se cierra en el art. 20.1.e con una especie de cajón de sastre en el que podría caber cualquier exigencia administrativa.

207 Así, por ejemplo, el fj. 3 del ATC 186/2008 pone de relieve las consecuencias de tipo material y procedimental derivadas de la aplicación de los principios penales en el ámbito administrativo sancionador: “En efecto, la aplicación al procedimiento administrativo sancionador de las garantías previstas en los arts. 25.1 y 24.2, ambos CE, tanto con relación a la potestad sancionadora como respecto del procedimiento sancionador, no solo supone una garantía material consistente en la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes (por ejemplo, STC 297/2005, de 21 de noviembre, fj. 8), y una garantía formal o referida al rango necesario de las normas tipificadoras de aquellas conductas y sanciones (entre las primeras, STC 42/1987, de 7 de abril, fj. 2), sino también una garantía procedimental que conlleva que la imposición de la sanción se haga en un procedimiento contradictorio donde se preserve el derecho de defensa sin indefensión del imputado, sus posibilidades de alegar y probar en contrario, partiendo de la presunción de inocencia y de la inversión de la carga de la prueba (entre muchas, SSTC 18/1981, de 8 de junio, fj. 3; 291/2000, de 30 de noviembre, fj. 12; y 226/2007, de 22 de octubre, fj. 3)”.

5. EL ART. 16.10 TRLIS DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES: ESPECIAL REFERENCIA AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY PENAL, CULPABILIDAD Y PROPORCIONALIDAD (ART. 25.1 CE)

5.1. Introducción

Una de las cuestiones que, a primera vista, surgen del análisis del art. 16.10 TRLIS es si el precepto cumple con las exigencias derivadas del art. 25 CE en la vertiente del principio de reserva de ley penal que constituye el principio de tipicidad. A estos efectos, como es sabido, la doctrina del TC no establece un principio de reserva de ley absoluta, pero se excluye la constitucionalidad de las remisiones reglamentarias cuando la ley no establezca criterios generales que actúen como directrices para las normas reglamentarias y que permitan identificar con claridad en la ley la tipificación de las infracciones y de las sanciones. Esto es, en el plano de garantía formal que el art. 25.1 CE representa, será inconstitucional que la ley no defina los elementos esenciales de la conducta antijurídica, cuyo desarrollo y precisión se puede reservar al reglamento, pero sin que este tenga carácter independiente, de manera que están proscritas las habilitaciones reglamentarias vacías de contenido propio. En el plano material, para cumplir con las exigencias del citado precepto constitucional, la norma punitiva debe permitir predecir con suficiente grado de certeza el comportamiento que constituye una infracción, sin que se admitan formulaciones tan abiertas en las que, por su amplitud, vaguedad o indefinición, la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador (véanse, por ejemplo, a estos efectos, entre otras muchas, las SSTC 135/2010, 104/2009, 81/2009, 162/2008, 50/2003, 25/2002, 60/2000, 34/1993, 101/1988 ó 42/1982). Si bien es cierto que el TC no ha sido especialmente estricto en la configuración del principio de tipicidad derivado del art. 25.1 CE (véase, por ejemplo, la STC 104/2009), no lo es menos que el art. 16.10 TRLIS plantea, al menos, cinco dudas razonables de constitucionalidad en relación con el cumplimiento del mandato derivado de la disposición citada, a saber:

- 1) Defectos en la tipificación de la infracción y las sanciones.
- 2) Cláusulas genéricas que actúan como normas de cierre de los tipos de infracción.
- 3) Remisión a órdenes ministeriales para concretar el tipo.
- 4) Indefinición del ámbito subjetivo del régimen sancionador (los sujetos infractores).
- 5) Indefinición del ámbito objetivo del precepto (impuestos a los que resulta aplicable).

A estos efectos, se debe apuntar que el Auto del TS de 8 de febrero de 2011 (rec. n.º 8/2009) tan solo ha considerado que pueden existir problemas de constitucionalidad en relación con la tipificación de infracción, al remitirse el art. 16.2 y 10 TRLIS al reglamento a la hora de concretar la documentación exigible al contribuyente, de manera que se está dejando al propio reglamento la definición de tipo de infracción.

5.2. Defectos de relevancia constitucional en la tipificación de las infracciones y sanciones en el art. 16.10 TRLIS

En el art. 16.10 TRLIS la infracción se vincula o bien a la falta de mantenimiento y exhibición a la Administración tributaria de la documentación a la que se refiere el art. 16.2 TRLIS y que definen los arts. 18 y ss. del RIS o bien al hecho de que el contribuyente se haya apartado en sus declaraciones de los valores que se derivan de la documentación exigida reglamentariamente. Como puede fácilmente apreciarse, el tipo de la infracción y la definición de la conducta antijurídica solo puede completarse o definirse con una norma de rango reglamentario. Tal remisión reglamentaria, sin duda es posible a la luz de la doctrina del TC sobre el principio de legalidad penal, pero cabe preguntarse si realmente la LMPFF, al reformar el art. 16 TRLIS, estableció los elementos mínimos que permitieran definir la conducta antijurídica a fin de que el reglamento completara la definición de la infracción.

Del contexto del art. 16 TRLIS solo cabe deducir tres elementos relevantes para la definición de la infracción: (1) que el sujeto pasivo debe aportar, previo requerimiento, cierta "documentación" a la Administración (art. 16.2); (2) que dicha documentación debe resultar acreditativa del valor de mercado que emplea el sujeto pasivo (art. 16.1) y (3) que la misma debe estar referida al "grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente" (art. 16.10.1º). A la vista de tal regulación, cabe preguntarse si la LMPFF aportó elementos suficientes para definir qué tipo de documentación se exigiría, con qué amplitud, a qué sujetos y operaciones de forma más estricta y a quiénes de manera más laxa. Como la respuesta a este interrogante es que las indicaciones legislativas son bastante parcas, cabe preguntarse nuevamente si la remisión reglamentaria en relación con la documentación que debe mantener el sujeto pasivo (que se convierte en un elemento esencial del tipo de infracción) sin, al menos, dar unas líneas directrices generales de qué contenido y amplitud debe tener tal documentación, vulnera el art. 25.1 CE (en su vertiente formal y material).

De hecho, este aspecto, esto es, la imposibilidad de definir los tipos de infracción de forma autónoma en el art. 16.10, en relación con el párr. 2, TRLIS ha motivado que el Auto del TS de 8 de febrero de 2011 haya planteado una

cuestión de inconstitucionalidad al TC por vulneración, “desde la perspectiva formal” (fj. 4), del principio de legalidad del art. 25.1 CE. A nuestro juicio, resulta sorprendente que el TS simplifique la problemática del art. 16.10 TRLIS y reduzca la cuestión de inconstitucionalidad al plano de garantía formal del art. 25 CE. Ciertamente, tiene razón el TS y así lo denunciaremos en un trabajo anterior,²⁰⁸ que la remisión al RIS para definir la documentación que debe mantener el contribuyente a efectos de precios de transferencia/operaciones vinculadas constituye un reenvío prácticamente en blanco que deja a la voluntad de la Administración la configuración del tipo de infracción. Ahora bien, tampoco debe desconocerse que la garantía material que regula el art. 25.1 CE puede igualmente entenderse conculcada, al menos, porque del art. 16.10, en relación con el párr. 2, TRLIS resulta imposible que, con carácter previo, el contribuyente pueda deducir qué conductas ilícitas son prohibidas en el ordenamiento, entre otras cosas, porque el art. 16 TRLIS (al igual que el desarrollo reglamentario) nada dice —al margen de las imprecisas y someras indicaciones del art. 16 RIS— sobre cómo puede hacerse el análisis de comparabilidad y cómo aplicar los factores de comparabilidad que debe formar la base de la selección del método más adecuado para valorar la operación y determinar un rango de mercado válido (sobre el que, nuevamente, nada se indica).²⁰⁹ Es decir, el problema no es solo, como el TS parece indicar, que se remita al reglamento la definición de la documentación necesaria, sino que tal documentación, para ser inexacta, falsa o imprecisa, debe responder a un análisis de comparabilidad previo que permita la selección de la metodología más adecuada, y, sobre ello, nada —o muy poco— indica el art. 16 TRLIS o el desarrollo reglamentario. Tampoco puede argumentarse que a estos efectos sirva el Capítulo 3 de las Directrices de la OCDE de 2010, añadido con posterioridad a la normativa que estamos comentando, ya que, para poder aplicarlo con precisión, requiere necesariamente de la intervención de una norma nacional que regule las cuestiones que este capítulo deja abiertas. Si no sabe el contribuyente cómo tiene que realizar el análisis de comparabilidad, difícilmente podrá después imputarse al mismo que su documentación es imprecisa o inexacta (¿con respecto a qué parámetros?). Sorprende que el TS no haya reparado en esta cuestión y se centre en la indefinición de la documentación, como si esta fuera algo independiente y desvinculado del análisis de comparabilidad y de la plasmación de este.

208 Martín Jiménez y Calderón Carrero (2009).

209 Téngase en cuenta que incluso en algunos casos, al margen del art. 20.3 RIS, puede acontecer que no proceda realizar propiamente un análisis de comparabilidad debido al tipo de transacción y metodología aplicable. Piénsese, por ejemplo, en transacciones vinculadas donde se cede o transmite un inmueble o se transfieren acciones y se valoran a mercado sobre la base de dictámenes de peritos en la materia o valores de cotización oficial.

La situación es todavía más complicada si se tiene presente que el art. 18.2 RIS da un cierto margen en la definición o concreción de la documentación que debe aportar el contribuyente, en cumplimiento del principio de proporcionalidad (sic) que debe presidir la elaboración de la documentación. En ciertos casos, no será sencillo decidir cuándo las supuestas “inexactitudes o imprecisiones” de la documentación del contribuyente están cubiertas por un entendimiento cabal del principio de proporcionalidad que recoge el citado precepto. La misma observación se aplica en sede de análisis de comparabilidad en relación con los casos en que el obligado tributario, por ejemplo, en el momento de elaborar la documentación no haya podido disponer razonablemente de la información requerida por el análisis de comparabilidad (art. 16.2 RIS) o se encuentre ante un supuesto de ausencia de datos sobre comparables de empresas independientes (art. 16.2.e RIS). Es decir, casos en los que el contribuyente realiza un esfuerzo de buena fe para cumplir con la documentación, pero no tiene acceso a determinada información (*v. gr.*, los contratos estipulados por los comparables externos) o no encuentra datos de operaciones comparables. En este sentido, el legislador español podría haber adoptado una orientación de política legislativa más adecuada siguiendo la posición de otros países, como EE. UU., Corea del Sur, China o Países Bajos, en el sentido de excluir la aplicación de sanciones tributarias en materia de precios de transferencia allí donde la documentación demuestra los esfuerzos de buena fe realizados por el contribuyente para cumplir de forma razonable con el principio de plena competencia. Así, la documentación de precios de transferencia sirve no tanto como instrumento sancionador (sí de transparencia y control fiscal), sino como base para determinar la conducta del contribuyente de cara a cumplir con el principio de plena competencia, de manera que si la documentación pone de manifiesto una conducta diligente en tal sentido, no se impondrían sanciones tributarias a pesar de que haya una corrección valorativa.²¹⁰

Por último, y todavía dentro de la tipificación de las infracciones, cabe plantearse si los dos tipos que regula el art. 16.10 TRLIS podrían ser compatibles y concurrir en un mismo contribuyente, algo que la norma no resuelve, pero que, a la luz del art. 180.3 LGT, no parece que plantee problemas. Es posible que un contribuyente se aparte del valor que se deriva de su documentación en las declaraciones del IS, IRPF o IRNR y, al mismo tiempo, que tal documentación sea incompleta o inexacta, por lo que, al menos teóricamente, en el régimen del art. 16.10 TRLIS parece que a tal contribuyente le corresponderían dos sanciones distintas, la vinculada al ajuste realizado y la correspondiente a la apor-

210 Otra cuestión será que, en muchos casos, probablemente la información que proporciona en la mayoría de los casos la documentación, por inconcreta, sea realmente útil; véase Durst (2011).

tación incompleta o inexacta de la documentación. La situación puede incluso llegar a ser un tanto extraña: es posible que el contribuyente se apartara de la documentación en sus declaraciones precisamente para que en ellas se reflejara el auténtico valor de mercado de la operación controvertida, porque detecte que en la documentación existían datos erróneos o incompletos, por ejemplo, sobre la elección de comparables adecuados y, sin embargo, tal contribuyente, que sin duda ha procedido de buena fe, podría incluso llegar a ser sancionado por dos tipos de infracción distintos. La norma no es clara en su aplicación en estos casos, aunque ciertamente allí donde exista diligencia del contribuyente (y recordemos que a la Administración le corresponde probar esta falta) no será posible la aplicación de sanciones. Y, por otra parte, puede resultar extraño, desproporcionado y discriminatorio, que se puedan aplicar dos sanciones, procedentes de dos tipos distintos, a quien, al menos hace el esfuerzo, de buena fe, de aportar alguna documentación con respecto a quien no aporta ninguna y utiliza en su declaración los valores que estima convenientes.

Un planteamiento similar puede hacerse para la definición de las sanciones, en relación con las que nuevamente la documentación definida reglamentariamente juega un papel estelar. En efecto, la imposición de sanciones se vincula indisolublemente a la definición de las obligaciones de documentación que hace el reglamento, hasta el punto que, allí donde no existan correcciones valorativas “la sanción consistirá en multa... por conjunto de datos omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad” (con los límites ya comentados) y, cuando proceda efectuar tales correcciones, se impone una multa proporcional del 15 por 100 sobre las cantidades ajustadas en cada operación, con el importe mínimo del doble de la sanción que correspondería en caso de inexistencia de ajustes. En consecuencia, cabe plantearse si tal definición de la sanción cumple las exigencias del art. 25.1 CE, pues, al igual que el tipo, la definición de esta y su importe están vinculados directamente a las obligaciones que contemplan los arts. 18 y ss. RIS. Sin embargo, nos parece cuestionable que para el TS la falta de delimitación de la sanción que se deriva de la remisión al reglamento de la concreción de la obligación de documentación no plantee problemas constitucionales y limite los problemas a la definición del tipo de infracción.

Es más, incluso algunos elementos estructurales a los que se vincula la sanción (los conceptos de “datos” o “conjuntos de datos” —omitidos, inexactos o falsos— “referidos a cada una de las obligaciones de documentación”) se definen también por vía reglamentaria en el art. 19.3 y 20.4 RIS. La definición que adoptan los preceptos reglamentarios es excesivamente estricta y puede hacer que se multipliquen las sanciones para el contribuyente o el grupo al que perte-

nezca. Así, el art. 19.3 RIS, para la documentación del grupo al que pertenezca el obligado tributario, considera "conjuntos de datos", por separado, los siguientes: la descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo y los cambios que afecten a esta; la descripción de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre entidades del grupo, en cuanto afecten al obligado tributario; la descripción general de las funciones y riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo; una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo y justifique su adecuación con el principio de plena competencia. La omisión de cada uno de esos grupos de datos o su consideración como "inexactos o falsos" puede llevar a una sanción autónoma de 15.000 euros por cada uno de ellos (sin embargo, si procediera realizar tales correcciones, la sanción sería del 15 por 100 del ajuste realizado con un mínimo del doble de la sanción por falta de documentación precisa, mínimo que se podría incrementar si, además, faltaran "datos" a los que nos referimos seguidamente). A estos efectos, el art. 19.3 considera dato cualquier información relativa a las personas, entidades o importes mencionados en las letras b) y e) del art. 19.1. RIS, por lo que cabría sancionar con 1.500 euros cada dato omitido relativo a las entidades que formen parte del grupo y realicen operaciones vinculadas o a las patentes, marcas o nombres comerciales y demás activos intangibles del grupo y los importes derivados de su utilización.

En el caso del obligado tributario, la definición de conjunto de datos y datos se adopta en el art. 20.4 RIS. En este caso, se considera conjunto de datos la información relativa al análisis de comparabilidad, la explicación relativa al método de valoración elegido, los criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados entre entidades vinculadas y, si los hubiera, los acuerdos sobre reparto de costes, así como cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario y los pactos parasociales suscritos con otros socios.²¹¹ Se considerará dato a estos efectos, la información relativa a cada una de las personas o entidades a que se refiere el art. 20.1.a RIS (datos de identificación del obligado tributario y las personas con las que realiza la operación, y, en el caso de operaciones con personas en paraísos fiscales, los datos identificativos de las personas que intervengan en la operación y, en su caso, sus administradores).

Las definiciones de datos y conjuntos de datos en los preceptos citados produce como resultado un régimen sancionador de extraordinaria dureza que se consigue, en gran parte, mediante la combinación de las líneas generales

²¹¹ En las obligaciones simplificadas del art. 20.3 RIS 2008, se considera dato o conjunto de datos las descritas en los párrafos b), d) y e).

del art. 16.10 y las definiciones que contiene el RIS. Y, sin embargo, el Auto del TS de 8 de febrero de 2011 considera que la definición del concepto de dato y de conjunto de datos forma parte del ámbito reglamentario. Quizás el TS esté partiendo de la base de que la indefinición legal de la documentación (o de cómo realizar el análisis de comparabilidad, aunque este aspecto no lo detectó el TS) afecta a los conceptos de dato y conjunto de datos, por cuanto una mayor directriz legal en esta materia pudiera llevar a una definición distinta de ambos. Sin embargo, el TS desconoce que, tal y como hoy día están definidos los conceptos de dato y conjunto de datos, realmente la definición de la sanción se ha dejado en manos de la norma reglamentaria y que, en gran parte, la desproporción del régimen sancionador está directamente vinculada a que es preciso incluir en la documentación, aunque en muchos casos no tengan transcendencia, un número desproporcionado de datos y de conjuntos de datos (en la definición del 19.3 y 20.4 RIS). Por ello, a nuestro juicio, aunque en abstracto, podía pensarse que la definición de dato o conjunto de datos es uno de los ámbitos donde puede darse la colaboración entre la ley y el reglamento; en el presente contexto, en el que la ley no da parámetros para realizar el análisis de comparabilidad y para conocer cuál es la documentación necesaria, la deslegalización de la definición de dato y conjunto de datos provoca un resultado, en nuestra opinión, contrario al art. 25.1 CE (en su vertiente formal y material). Por ello, el TS debería haber prestado una mayor atención a esta problemática.

A nuestro juicio, una concepción estricta del principio de legalidad penal impediría que el art. 16.10, en relación con el párr. 2, TRLIS pasase el filtro constitucional del art. 25 CE, tal y como ha sido interpretado por el TC. Y buena prueba de ello es la imposibilidad de aplicar o deducir del art. 16.10 TRLIS, de forma autónoma, un régimen sancionador claro, toda vez que el reglamento se convierte en la piedra angular de la definición de los tipos de infracción y de las sanciones: la concesión de un régimen transitorio de aplicación del régimen sancionador —precisamente para que la norma reglamentaria definiese sus aspectos centrales— es la mejor prueba de la imposibilidad de aplicar el art. 16.10 TRLIS de manera independiente. No obstante, debe advertirse que no siempre el TC, a pesar de lo que sugiere la formulación formal o aparente de su jurisprudencia, ha aplicado un estándar rígido en la interacción ley-reglamento en el ámbito sancionador, aunque, en nuestro criterio, el art. 16.10 TRLIS es insuficiente para respetar las garantías constitucionales y la división constitucional de competencias entre el Legislativo y el Ejecutivo (y puede incluso guardar cierta similitud con dos casos recientes en los que se declaró la inconstitucionalidad de la norma legal por vulneración del art. 25.1 CE: véanse las SSTC 162/2008 y 81/2009).

5.3. Remisión a cláusulas genéricas para concretar el tipo de la infracción

Allí donde la definición del tipo o de las sanciones se ha realizado a través de cláusulas abiertas, la jurisprudencia del TC se ha mostrado especialmente rígida a la hora de interpretar que tal forma de proceder no cumplía con las exigencias mínimas del art. 25 CE. Sin embargo, es posible encontrar fácilmente tales cláusulas abiertas en la documentación que regulan los arts. 18 y ss. RIS (repárese, ni siquiera la norma legal, sino la reglamentaria). En concreto, son dos las disposiciones que más problemas pueden plantear, el art. 18.1 *in fine* (que reconoce la facultad de la Administración de solicitar aquella documentación o información adicional que considere necesaria) y el art. 20.1.e (que, entre las obligaciones de documentación del obligado tributario, le exige que ponga a disposición de la Administración "cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas", norma cuya redacción responde a los reparos que manifestó sobre ella y su carácter abierto el Consejo de Estado en su Dictamen 1364/2008, de 22 de septiembre de 2008). Si la Administración pretendiera vincular la imposición de sanciones a estas cláusulas genéricas (esto es, a la no aportación de esta documentación indefinida que concrete el requerimiento realizado al contribuyente), no existirían muchas dudas sobre la vulneración del art. 25.1 CE, pues se estaría incumpliendo el mandato de "*lex certa*" y taxatividad o tipicidad que el TC ha derivado de tal precepto. Con ello no se quiere significar que la desatención de requerimientos de aportación de información con fundamento en estos preceptos no se pueda sancionar (se seguirá en este caso el régimen general del art. 203 LGT), sino, más bien, que las sanciones del art. 16.10 TRLIS no pueden adoptar como base jurídica preceptos en los que, simple y llanamente, no se concreta ninguna obligación de documentación específica. Sin embargo, el anterior problema es fácilmente solucionable por vía interpretativa, que no requiere de su planteamiento al TC.

5.4. Remisión a órdenes ministeriales

El art. 18.5 RIS (originario párr. 4 del art. 18) dispone que "el obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así se prevea la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por Orden del Ministro de Economía y Hacienda". Este precepto fue uno de los que mayores críticas recibió en el Dictamen 1364/2008, del Consejo de Estado de 22 de septiembre de 2008; en concreto, se argumentó que transformaba una obligación de mantenimiento de la documentación a disposición de la Administración tri-

butaria —con posterioridad a la finalización del periodo voluntario— en una obligación de aportación de documentación en cada declaración cuyos perfiles esenciales no se regulaban en la norma reglamentaria. La redacción final de la norma ha hecho caso omiso de las advertencias del Consejo de Estado, aunque también cabe advertir que una cosa es aportar información sobre operaciones vinculadas realizadas y otra bien distinta documentación relativa a las mismas.

Desde una óptica sancionadora, no parece razonable que la infracción y la sanción reguladas en el art. 16.10 TRLIS puedan vincularse al incumplimiento de las eventuales obligaciones que defina la orden ministerial, so pena de vulnerar directamente el art. 25.1 CE, ya que, por más que la redacción amplia del art. 16.2 TRLIS pueda admitir estas obligaciones en el desarrollo reglamentario, en ningún momento el art. 16.10 TRLIS regula esta conducta como constitutiva del tipo de la infracción (que lo vincula al mantenimiento de documentación a disposición de la Administración, pero no a la aportación de la misma en las correspondientes declaraciones). La aplicación de eventuales sanciones por infracción de los deberes de aportación de información que se establezcan por Orden Ministerial debe, en su caso, tomar como fundamento el régimen sancionador general de la LGT, pero nunca el art. 16.10 TRLIS, e incluso es más que dudoso que se pueda sancionar la no aportación de información en la autoliquidación seguida de un procedimiento sancionador que tome como base jurídica el art. 16.10 TRLIS, ya que la falta de declaración con toda probabilidad trae causa en el incumplimiento documental o incluso puede defenderse que allí donde exista ajuste no podrá aplicarse sanción alguna por incumplimiento de la obligación de información (por ejemplo, el tipo del art. 199 LGT no es aplicable en este caso). Lo cierto es que se produce un resultado un tanto paradójico, el incumplimiento de la obligación de información, de acuerdo con el tipo del art. 199 LGT, solo sería sancionable allí donde la documentación del sujeto esté perfecta o no alcance el grado suficiente de inexactitud para estar comprendida en los tipos del art. 16.10 TRLIS, pero haya olvidado incluir la información de las operaciones vinculadas en el modelo.

A este respecto, debe señalarse que, de acuerdo con las Directrices de la OCDE 1995-2010, la información a exigir al contribuyente en fase de presentación de la declaración debe ser mínima y “estar limitada a requerir que el contribuyente suministrara información suficiente como para permitir que la Administración tributaria determine aproximadamente qué contribuyentes necesitan una comprobación más en profundidad” (Capítulo V, párr. 5.15). Desde esta perspectiva, parece que la situación de nuestro ordenamiento no plantea dificultades. A estos efectos, el principal problema que se ha planteado se deriva de la Orden EHA 1338/2010, que incluyó en el modelo de declaración la obligación de información para operaciones vinculadas por importe superior a

100.000 euros; fue la interpretación del modelo mismo la que motivó la publicación de una Nota Informativa de la AEAT en relación con la documentación y declaración de las operaciones vinculadas en la campaña de 2009, a fin de aclarar que el límite se refería a las operaciones sujetas a la obligación de documentación y no a otras. En relación con la campaña del IS de 2011 (esto es, IS 2010), la Orden EHA 1246/2011 aclara ya de forma explícita este punto.

5.5. Indefinición de los sujetos responsables de la infracción a quienes puede imponerse la sanción

Causa sorpresa que el art. 16.10 TRLIS no defina quiénes son los sujetos a los que cabe imputar las infracciones e imponer las sanciones que regula, cuestión que en el Auto del TS de 8 de febrero de 2011, fj. 5, no consideró especialmente problemática en términos constitucionales, ya que corresponderá al intérprete decidir quién es el sujeto infractor dentro del perímetro de vinculación. Ciertamente, el tipo de infracción está vinculado a quien incumpla las obligaciones de documentación definidas en los arts. 18 y ss. RIS, pero no aclara la norma a quién o a quiénes se imponen tales infracciones o sanciones (tampoco el art. 181 LGT es de mucha ayuda a estos efectos), y si, por razón del mismo incumplimiento, pueden imponerse sanciones a más de una entidad (presumiéndose la existencia de tantos incumplimientos como obligados tributarios intervienen en la operación vinculada). Algunas ideas pueden derivarse de la tipificación de las sanciones, pero no disipan todas las dudas, como seguidamente se constatará.

El primer tipo de infracción del art. 16.10 TRLIS está vinculado a la no aportación o aportación incompleta, inexacta o con datos falsos de la documentación que regulan los arts. 18 a 20 del RIS. Tal documentación es la relativa al grupo y al obligado tributario, correspondiendo aportar ambas a la parte vinculada que reciba el correspondiente requerimiento en el curso de un procedimiento, en la mayoría de las ocasiones, de inspección (art. 18.2 RIS). De la realización de este tipo de infracción, como sabemos, pueden derivarse dos sanciones:

- 1) Si no procede realizar correcciones valorativas, pero la documentación es falsa, inexacta o incompleta, se fija una multa pecuniaria por referencia a "las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad". La duda que surge aquí es si, por ejemplo, faltan datos relevantes en la documentación del grupo o falta incluso la propia documentación del grupo, ¿quién es el sujeto infractor?, ¿el grupo o la entidad frente a la que se inicia el procedimiento? Del párr. 20 del Código de Conducta sobre Documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la

UE (DOUE de 28 de julio de 2006), puede deducirse que el contribuyente responsable de presentar la documentación y la declaración a la Administración tributaria es quien asume las sanciones en caso de incumplimiento de las exigencias en materia de documentación (ya sean exigencias vinculadas al grupo o al contribuyente considerado de forma aislada e incluso si la documentación la conserva una empresa distinta). Probablemente, del contexto del art. 18 RIS puede llegarse a una conclusión similar: la sanción, por incumplimiento de la obligación de presentar la documentación del grupo o del obligado, se impondrá al contribuyente objeto de inspección. Sin embargo, el precepto no resuelve si puede sancionarse a otras entidades del grupo por los mismos defectos; una lógica elemental debería llevar a concluir que impuesta la sanción por defectos en la documentación del grupo a uno de sus miembros, no puede sancionarse al resto. Tal posición puede defenderse particularmente a la luz de lo previsto en el art. 18.2.a párr. 2º RIS (casos en que la dominante opta por conservar y preparar la documentación de todo el grupo). En los demás casos, lo cierto es que la Administración tributaria podría invocar el art. 181.1 LGT para sancionar de forma independiente a cada miembro del grupo. En cualquiera de los casos, allí donde el contribuyente acredite que ha intentado con la diligencia suficiente recabar la propia documentación del grupo, sin que la misma le sea aportada, podría mantenerse que concurre la causa del art. 179.2.d TRLIS y la sanción solo podría imponerse a quien tiene el control de los hechos, normalmente la matriz.

- 2) Si procede realizar correcciones valorativas, ante carencias de la documentación (del grupo o del obligado) nuevamente surge la duda de a qué entidad procede sancionar y por qué concepto. ¿Solo a aquella a la que se realiza un ajuste primario positivo o, por el contrario, también a aquellas a las que se realiza el ajuste (bilateral) negativo? Repárese que la sanción prevista en el art. 16.10.2º TRLIS está vinculada a la mera realización de una corrección valorativa, sin que se precise de qué signo, positivo o negativo, y que la sanción (del 15 por 100 del importe de las correcciones de cada operación) no está vinculada a que exista cuota impositiva resultante de la misma. El problema se encuentra en que no existe ninguna nota sobre cuándo y cómo se abrirá el procedimiento sancionador en relación con la entidad para la que cabe realizar el ajuste correlativo.

Lo cierto es que la norma nada aclara sobre estas cuestiones y, al menos desde un punto de vista teórico, parece posible sancionar, en función del comportamiento específico, a cada una de las partes que interviene en la operación vinculada. Ahora bien, la culpabilidad no necesariamente tiene que presumirse

idéntica en relación con todas las partes y, en el procedimiento sancionador que se siga contra ellas, la Administración deberá pronunciarse a este respecto y acreditar la misma para poder imponer una sanción a cualquiera de ellas.

5.6. Delimitación de los impuestos y operaciones (ámbito objetivo) en relación con los cuales puede aplicarse el régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS

Lo cierto es que el art. 16.10 TRLIS tampoco acierta a definir con precisión su ámbito objetivo, esto es, los impuestos, al margen del IS, en relación con los cuáles cabe aplicar las infracciones y sanciones que regula. No se plantean problemas en el ámbito del IVA, el ITP o el ISD, ya que a ninguno de ellos resulta trasladable la regla del art. 16 TRLIS. Las dudas se refieren, por el contrario, al IRNR y al IRPF.

En principio, tanto de la regulación del art. 16 TRLIS como del art. 15.2 TRLIRNR se deriva que el régimen del primero es aplicable tanto a residentes como a no residentes. Sin embargo, de la remisión genérica que realiza el art. 15.2 TRLIRNR al art. 16 TRLIS no se deducir puede fácilmente cuál es la normativa en materia de infracciones y sanciones aplicable al no residente para las operaciones vinculadas, si el art. 16.10 TRLIS o el régimen general de la LGT.

En primer lugar, porque la norma legal no precisa a qué contribuyentes no residentes les serán exigibles las obligaciones de documentación derivadas del art. 16.2 TRLIS y de su desarrollo reglamentario. Un argumento de Derecho de la UE serviría para defender la aplicación del mismo régimen sancionador a residentes y no residentes, con o sin EP en España (si no fuera así y a efectos sancionadores se tratase de forma más gravosa al no residente, se vulneraría el principio de no discriminación y las libertades fundamentales del TFUE), pero también un argumento de Derecho comunitario puede servir para defender la no extensión del art. 16.10 TRLIS a los no residentes:

- 1) La exigencia al obligado tributario no residente sin EP de la documentación del grupo del art. 20 TRLIS implicaría que, en la práctica, se le está pidiendo que tenga una documentación adaptada a las exigencias de la normativa española y otra elaborada de acuerdo con lo demandado por la legislación de su país de establecimiento. Probablemente, aquí la argumentación del TJUE en la sentencia *Futura* tendría un cierto peso para defender tal exigencia (siempre que superase el test de proporcionalidad, lo que no será fácil cuando el contribuyente pueda presentar una documentación no necesariamente adaptada a la normativa española, pero que refleje las circunstancias y la política de precios de transferencia del grupo), aunque también existen argumentos para rebatir esta posición.

- 2) La extensión del régimen del art. 16.10 TRLIS a los EP de personas físicas crearía una disparidad de trato con las personas físicas residentes si se llegara a la conclusión que el régimen del art. 16.10 TRLIS no es trasladable a estas últimas. Sin embargo, como veremos más abajo, parece que la voluntad legislativa es trasladar el mismo régimen también a las personas físicas, aunque, sobre este punto, existen dudas importantes.

Tampoco el art. 16.1 TRLIS arroja mucha luz sobre la cuestión que estamos tratando puesto que, si bien menciona la “documentación” como medio de prueba del valor de mercado para el IS, IRNR o IRPF, no puede decirse que, por sí mismo, establezca obligaciones para los contribuyentes por impuestos distintos del IS y perfectamente se puede estar refiriendo a la entidad sujeta al IS —que es a quien corresponde la obligación de documentación— que realiza operaciones con partes vinculadas, sujetas al IRPF o al IRNR. Lo mismo cabe decir de la mención a los EP en territorio español que hace el art. 16.3 TRLIS o el 18.2.a del RIS.²¹²

En segundo lugar, sin embargo, de la sanción que establece el art. 16.10.2º TRLIS para los supuestos donde proceda hacer correcciones valorativas, estas se vinculan expresamente al IS, IRPF o IRNR, por lo que podría deducirse de este precepto que existe la voluntad de trasladar las sanciones del art. 16.10 TRLIS a los no residentes, tengan o no EP en España. Y probablemente, en relación con el régimen sancionador, lo más razonable sería tratar de igual manera al residente y al no residente, pero, si esto es así, al menos podía haberse aclarado de forma expresa en el art. 16 TRLIS, aunque la vinculación de las sanciones a la documentación hace difícil aplicar el régimen sancionador al no residente (sin EP), especialmente si no realiza una actividad económica, y quizás por ello el precepto está redactado con una ambigüedad tal que, a nuestro juicio, a buen seguro generará problemas de compatibilidad con el art. 25.1 CE.

La relación con el IRPF plantea dificultades similares, aunque existe alguna diferencia fundamental entre el IRNR y el IRPF. En el ámbito de este último impuesto existen dos normas relevantes: mientras que el art. 43 LIRPF precisa que “la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el art. 16 del TRLIS”, el art. 28.1 LIRPF indica que “el rendimiento neto de las actividades económicas se

212 Por cierto, esta última, al considerar como grupo —a efectos de vinculación— a las casas centrales y sus EP, bastando que uno de ellos esté en España, genera otra duda curiosa: ¿debe aportar el EP o la casa central tanto la documentación de grupo como la de obligado tributario cuando no tengan relaciones con otras partes vinculadas? La formulación en plural de esta definición de grupo puede hacer pensar que solo cuando existan al menos tres partes, casa central y dos EP, se dará esta situación, pero no en otro caso.

determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades". De ninguna de las dos normas parece deducirse que exista una remisión en bloque al régimen del art. 16 TRLIS, sino, tan solo, a los efectos de aplicar las reglas de valoración de este precepto (al igual que acontece en el marco del art. 15.2 TRLIS, que remite al art. 16.3 a los efectos de determinar el valor normal de mercado). Sin embargo, son varios los argumentos a favor de la aplicación del régimen sancionador a los contribuyentes personas físicas: (1) el art. 16.10 TRLIS menciona expresamente, en la redacción del segundo tipo de infracción, el IRPF y los valores empleados en su declaración (así como el IRNR); (2) la remisión que realiza el art. 28 LIRPF al IS se puede interpretar como relevante a los efectos de que las personas físicas que realizan actividades económicas también estén sometidas al deber de documentación de las operaciones vinculadas, en los términos que definen el art. 16.2 TRLIS y el desarrollo reglamentario (así parece desprenderse, entre otros, del art. 18.4.e RIS o de las normas en materia de ajuste secundario) y, si esto es así, tratar a efectos de régimen sancionador de forma diferenciada a las personas físicas que realizan operaciones vinculadas en el contexto de actividades económicas con respecto a quien, por ejemplo, obtiene rendimientos del capital, podría plantear problemas de discriminación;²¹³ (3) se trataría de igual forma a la persona física residente y a la no residente, con o sin EP en España; (4) la relajación de las obligaciones de documentación, como hemos defendido, lleva aparejada la exclusión de sanciones para aquellas operaciones en las que no exista tal deber, por lo que no tendría sentido excluir la aplicación de sanciones en ciertos casos para las operaciones entre sociedades o personas físicas que realizan actividades empresariales, pero aplicarlas a las mismas operaciones realizadas entre una persona física y una sociedad de naturaleza no empresarial.²¹⁴

213 A pesar de que idealmente el régimen del art. 16 TRLIS solo debía aplicarse a operaciones empresariales, la amplitud con que está concebido hace que tal argumento sea también relevante a la hora de decidir acerca de la inclusión, en el ámbito del régimen sancionador, de personas físicas que no realizan actividades empresariales.

214 En los razonamientos anteriores, se podría argüir, subyace una idea que es fácilmente detectable: estamos defendiendo que la obligación de documentación de las operaciones vinculadas se aplicaría tanto a las personas físicas que realizan actividades empresariales como a aquellas que no las realizan. Probablemente, esta tesis presenta un punto débil si se pone en conexión con las obligaciones de documentación, ya que no tiene mucho sentido incluir en el régimen de documentación del art. 16.10 TRLIS a la persona física que no realiza actividades empresariales. Sin embargo, tras la aprobación de ciertas exoneraciones de la obligación de documentación se produce el efecto de que las operaciones vinculadas que no deben ser documentadas no pueden ser sancionadas por las razones que más arriba hemos defendido. Si esto es así, se produciría un tratamiento discriminatorio entre las operaciones vinculadas de personas físicas que realizan actividades empresariales que están por debajo de los umbrales de documentación, a las que no se les aplica sanción, y el resto de las operaciones vinculadas realizadas por personas físicas, que sí que serían sancionables con el régimen de la LGT incluso si sus cuantías son idénticas y las operaciones no tienen una naturaleza muy distinta (*v. gr.*,

En fin, si bien parece que puede deducirse que el régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS se aplicará también en el ámbito del IRNR y del IRPF (con ciertos matices), nuevamente falta una mayor concreción sobre el alcance objetivo del precepto que hace que otra vez surjan dudas sobre su adecuación con el art. 25.1 CE. Curiosamente, esta problemática tampoco se planteó en el Auto del TS de 8 de febrero de 2011.

Por lo que respecta a las operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS, el problema se plantea en relación con el art. 15 TRLIS como consecuencia de las SSAN de 10 de diciembre de 2009 (rec. 428/2006) y de 30 de junio de 2011 (rec. 239/2008), que consideraron aplicable el régimen, en materia de procedimiento de comprobación de valores, del art. 16 TRLIS a las operaciones definidas en el art. 15 TRLIS. Como ya indicamos en el Capítulo I (acápito 2.1), esta posición podría producir el efecto de que se estaría trasladando, sin que exista un fundamento claro en el texto legal, a las operaciones del art. 15 TRLIS el régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS. En este caso, aunque la inseguridad jurídica esté ocasionada por una sentencia, las dudas surgen por la defectuosa configuración del ámbito objetivo del art. 16 TRLIS, que a su vez influye en la determinación de a qué operaciones se aplica el régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS. Y, nuevamente, esta incertidumbre genera un resultado poco armonizable con el art. 25.1 CE.

Una vez más, el Auto del TS de 8 de febrero de 2011 (rec. 8/2009) nada se plantea acerca de esta problemática que, como hemos defendido, también afecta al principio de legalidad penal del art. 25.1 CE, especialmente, en su vertiente material.

5.7. Sanciones atípicas: La norma de iniciación del procedimiento amistoso y el Convenio de Arbitraje

Desde una perspectiva constitucional, cualquier norma con una finalidad represiva o de castigo, con independencia de su denominación, puede ser conceptuada como sanción a la que se apliquen los principios de los arts. 24.2 y 25.1 CE (véanse, por ejemplo, las STC 164/1995 y 276/2000, o la más reciente, STC (Pleno) 39/2011). A nuestro juicio, la denegación del acceso al PA o arbitral cuando se tenga constancia de que el obligado tributario trataba de evitar la

ciertos rendimientos del capital inmobiliario). A nuestro juicio, la única forma de solventar este problema de discriminación en la aplicación del régimen sancionador es interpretar que todas las operaciones vinculadas de las personas físicas caen en el ámbito de aplicación del art. 16.10 TRLIS. Por otra parte, no es descartable, por la forma en que están redactados el art. 16.10 TRLIS y las disposiciones reglamentarias, que la voluntad inicial de quien redactó ese artículo fuera llevar al mismo todo tipo de operaciones vinculadas de las personas físicas.

tributación en algún Estado afectado (art. 8.2.e Reglamento de Procedimiento Amistoso), cuando se hubiese impuesto una sanción grave o muy grave o exista un delito contra la Hacienda Pública (art. 26.1.c Reglamento de Procedimiento Amistoso) o cuando podrían conceptuarse como sanciones en el sentido constitucional, cuya imposición no puede llevarse a cabo “de plano”, sino con el respeto a las debidas garantías de los arts. 24.2 y 25.1 CE. Lo mismo ocurre con la posibilidad en manos de la Administración de denegar el inicio del PA allí donde no se aporte la documentación requerida en materia de precios de transferencia (art. 8.1.g en relación con el art. 6.2.a, ambos del Reglamento de Procedimiento Amistoso, en una lectura literal de los preceptos). Y, en fin, idéntica conclusión cabe aplicar a un precepto como el art. 9.3 CDI España-Suiza, en la redacción derivada del Protocolo de 2011, que excluye el ajuste correlativo allí donde exista fraude o incumplimiento intencionado (tal disposición, como es sabido, y se indicó en el Capítulo II, trae causa del art. 9.3 MC ONU).

Una observación del mismo orden se puede hacer conectando el régimen de infracciones y sanciones tributarias previsto en la normativa española de operaciones vinculadas y el art. 8.1 del Convenio 90/436/CEE, en la medida en que la imposición de sanciones (graves) por infracción de la normativa española de documentación de las operaciones vinculadas cierra el acceso al Convenio de Arbitraje y, por lo tanto, al principal mecanismo para la supresión de la doble imposición en el marco de operaciones transfronterizas comunitarias. Nótese que tal “cierre” o exclusión del acceso al Convenio 90/436/CEE puede constituir igualmente una “sanción atípica” en el sentido que antes comentamos, de suerte que su establecimiento en el Convenio internacional no sana tal eventual inconstitucionalidad. Asimismo, cabe poner de relieve que, cuando menos en el seno del ordenamiento español, tal cierre del acceso al Convenio 90/436 plantea problemas específicos. Por un lado, cabría plantear la existencia de un caso de discriminación comunitaria (y vulneración del principio de igualdad tributaria constitucional), en la medida en que tal medida (el cierre al mecanismo de eliminación de la doble imposición) solo se aplica en casos de ajustes que afecten a operaciones comunitarias, pero no cuando la operación es interna (en cuyo caso se garantiza el ajuste bilateral, de todos modos). Por otro lado, la regulación del procedimiento para la comprobación del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas (art. 21 RIS) excluye toda la participación en el procedimiento de las entidades vinculadas no residentes, sobre la base de que los Convenios de Doble Imposición y de Arbitraje establecen vías para que tales entidades ejerzan sus derechos de defensa, de manera que la mera comisión de una infracción tributaria documental hace que tales entidades pierdan su derecho de defensa en tales

procedimientos internacionales, lo que, desde una perspectiva constitucional (arts. 24 y 25 CE y 6, 7 y 14 del Convenio Europeo de Derechos Humanos), no deja de suscitar dudas.

6. RÉGIMEN SANCIONADOR Y AJUSTE SECUNDARIO

La relación entre el régimen sancionador del párr. 10 y el ajuste secundario del párr. 8, ambos del art. 16 TRLIS, no está tampoco bien definida, sobre todo, porque los tipos de infracción se refieren al incumplimiento de las obligaciones de documentación o a la utilización de valores distintos a los que se derivan de esta, mientras que el ajuste secundario provoca una recalificación de las operaciones que incide sobre la propia naturaleza de éstas y sobre el ajuste o corrección valorativa, primario o bilateral. Esto es, el régimen sancionador del párr. 10 está pensando en ajustes primarios y bilaterales, pero no en los secundarios del párr. 8, con lo que surge la duda de si puede aplicarse sanción en el caso de estos últimos. A nuestro juicio, son dos los argumentos que justifican la imposibilidad de aplicar sanciones sobre el ajuste secundario:

- 1) La literalidad del art. 16.10 TRLIS. El precepto, como hemos defendido y se deriva especialmente de los párrs. 2º y 4º, es incompatible con, entre otros, el art. 191 LGT, siendo su redacción bastante taxativa, de manera que se excluye la aplicación del régimen general sancionador de la LGT en favor del específico de este precepto.
- 2) La aplicación de sanciones como consecuencia del ajuste secundario llevaría a una conculcación del art. 25.1 CE. Por un lado, porque se estarían aplicando dos sanciones distintas a una misma e idéntica conducta (vulneración del principio de *non bis in ídem*) y, por otro lado, porque la falta de previsión expresa de la aplicación de sanciones vulneraría el principio de tipicidad, que forma parte del núcleo de garantías materiales que también define el art. 25.1 CE.²¹⁵

Por último, tampoco está muy claro si el incumplimiento de la obligación de retener/realizar ingresos a cuenta, derivados del ajuste secundario, puede ser sancionada de forma autónoma. Se aplicarían aquí los mismos argumentos anteriores, para defender la inaplicabilidad de sanciones en este caso, aunque cabría añadir que sería ciertamente extraño que se pudiera sancionar el incumplimiento del deber de retención en los casos de

215 Una opinión similar también ha sido defendida por Gómez Mourelo (2011: 946).

ajuste secundario (deber que, como hemos defendido en otro lugar, presenta tachas de ilegalidad)²¹⁶ con el régimen general de la LGT y que, sin embargo, no se pudiera sancionar el ajuste secundario que genera obligaciones principales.

Causa sorpresa que el Auto del TS de 8 de febrero de 2011 —que excluye el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 16.8 TRLIS sobre la base de que, tras la aprobación de la norma reglamentaria, se está excluyendo el carácter de presunción *iuris et de iure* de este precepto— no haya atisbado las implicaciones que, en el ámbito sancionador, puede tener el ajuste secundario.

7. RÉGIMEN SANCIONADOR Y DERECHO TRANSITORIO

La nueva redacción que la LMPFF dio al art. 16 TRLIS se aplica a partir del 1 de enero de 2007, por lo que surge el interrogante de cuál será el régimen sancionador para las operaciones vinculadas ejecutadas entre tal fecha y la entrada en vigor de las obligaciones de documentación reguladas en el RD por el que modifica el RIS.

A estos efectos, la Disposición Adicional 7ª.2 LMPFF estableció lo siguiente:

Las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, según la redacción dada por esta Ley, serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor de la norma que las desarrolle. Hasta dicha fecha resultarán de aplicación las disposiciones vigentes a la entrada en vigor de esta Ley en materia de documentación de las operaciones vinculadas y régimen sancionador, y no serán constitutivas de infracción tributaria las valoraciones efectuadas por los contribuyentes cuando apliquen correctamente alguno de los métodos de valoración previstos en el apartado 4 del art. 16 del citado texto refundido según la redacción dada por esta Ley.

Una disposición similar, aunque limitada en sus referencias a las obligaciones de documentación, se encuentra en la DT 3 del RD 1793/2008, por el que se modifica el RIS:

Las obligaciones de documentación establecidas en la Sección 3ª y en la Sección 6ª del Capítulo V del Título I del Reglamento del Impuesto sobre

Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, serán exigibles a partir de los 3 meses siguientes a la entrada en vigor del presente Real Decreto.

Sobre esta cuestión, la nota interpretativa del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de 24 de abril de 2008 concluyó lo siguiente:

- 1) El art. 16.10 TRLIS se aplica solo a partir de la fecha en que resulten exigibles las obligaciones de documentación que establece el RD por el que se modifica el Reglamento del RIS (3 meses siguientes a la entrada en vigor de la norma, 19 de febrero de 2009).
- 2) Desde la efectiva aplicación del art. 16 TRLIS en la redacción que al mismo dio la LMPFF (1 de enero de 2007), hasta la aplicación de las obligaciones de documentación, el régimen sancionador aplicable será el general de la LGT. A estos efectos, la nota interpretativa (p. 4) explica:

Así, en caso de incumplimiento manifiesto por el contribuyente de su obligación de valorar a mercado, ya sea por negligencia o dolo, declarando un valor que se aleje sustancialmente del que resultaría de aplicar los métodos regulados en el art. 16, y que no hubiese justificación de la razón de esa valoración, el comportamiento del contribuyente podrá ser sancionado aplicando el régimen general sancionador de la LGT. La Disposición adicional séptima de la Ley 36/2006 contempla este supuesto al excluir de sanción aquellos casos en que la valoración efectuada por el contribuyente resulte de la correcta aplicación de alguno de los métodos de valoración previstos en el apartado 4 del art. 16, según la redacción dada por esta Ley.

Podría pensarse que resulta un tanto extraño regular un régimen sancionador en el art. 16.10 TRLIS —altamente vinculado al (correcto) cumplimiento de las obligaciones de documentación que desarrolla el RIS— y, sin embargo, anticipar las consecuencias sancionadoras del precepto a un momento anterior en el tiempo, esto es, a cuando entra en vigor y resulta aplicable la obligación de valorar a mercado del art. 16 TRLIS. Lo cierto es que la redacción de la DA 7, párr. 2 de la LMPFF presta apoyo a la interpretación que ha hecho el Departamento de Inspección de la AEAT, pero, al mismo tiempo, hay que tener en cuenta que la posibilidad de aplicar sanciones en el periodo transitorio está, según la citada disposición, única y exclusivamente vinculada a la selección de la metodología de valoración y a la determinación de la existen-

cia de, cuando menos, negligencia en la aplicación de la misma. Ni qué decir tiene que, de acuerdo con los principios constitucionales, corresponde a la AEAT demostrar que la existencia de tal negligencia, esto es, que tanto el método como la valoración empleados por el contribuyente son incorrectos en función de la operación específica.

A estos efectos, debe subrayarse la inconsistencia que existe entre el régimen sancionador aplicable en el periodo transitorio y el definitivo resultante del art. 16.10 TRLIS. Mientras que en el periodo transitorio la diligencia del contribuyente está vinculada a la correcta valoración de la operación, en el régimen definitivo tal diligencia se conecta con la elaboración de la documentación regulada en los arts. 18 y ss. RIS, pudiendo evitarse la sanción, como se ha defendido más arriba, en casos en los que la selección del método de valoración o los comparables son negligentes, si la documentación aparece completa en todos sus puntos. Lo cierto es que este doble estándar puede plantear problemas de intertemporalidad: ¿qué ocurrirá allí donde la inspección relativa al periodo transitorio transcurre en un momento temporal posterior a la efectiva aplicación del art. 16.10 TRLIS (19 de febrero de 2009) y el régimen sancionador de este precepto es más favorable que el general? Lo cierto es que tanto el art. 10.2 párr. 2 LGT como la jurisprudencia constitucional interpretativa del art. 9.3 CE o la jurisprudencia ordinaria han venido defendiendo la aplicación del régimen sancionador posterior más favorable para el contribuyente, a hechos acaecidos o infracciones cometidas bajo la vigencia de un régimen sancionador más estricto. A nuestro juicio, la aplicación de tal principio podría justificar que el régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS tuviera efectos retroactivos allí donde pudiera resultar más favorable para el contribuyente que el régimen sancionador de la LGT. Y la cuestión no es ni mucho menos baladí, una vez que se han aprobado —como hemos visto— ciertas exoneraciones de la obligación de documentación, ya que —como hemos defendido— las correcciones valorativas que afecten a operaciones que no tienen obligación de documentación no son sancionables, con el efecto de que la retroactividad del régimen sancionador más favorable puede determinar que muchos comportamientos que, con anterioridad al 19 de febrero de 2009, constituirían infracciones de acuerdo con el régimen de la LGT, deban quedar en meras correcciones valorativas al aplicarse retroactivamente la ley sancionadora más favorable.

No obstante, la aplicación retroactiva del régimen sancionador más favorable plantea algunos problemas. En relación con periodos anteriores al 19 de febrero de 2009, no hay duda de que solo podrá sancionarse al contribuyente en relación con ajustes valorativos, no por falta de presentación de documentación. Y, sin embargo, las infracciones del art. 16.10 TRLIS

están vinculadas a la documentación que debe llevar el contribuyente o a la utilización de valores distintos a los que se derivan de esta documentación. Esto no ha sido obstáculo para que, incluso autores vinculados a la Administración (Gómez Mourelo), hayan defendido la aplicación retroactiva del régimen del art. 16.10 TRLIS, en concreto, de la sanción correspondiente a la existencia de ajustes valorativos (párr. 2º), sin aplicar el mínimo que tal precepto establece cuando sea más favorable que las establecidas en el régimen general de la LGT.

COLECCIÓN
DOCTRINA TRIBUTARIA Y
ADUANERA



CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

En la introducción a este trabajo ya se anunciaba que, para nosotros, los problemas de la naturaleza y fuentes de las operaciones vinculadas son fundamentales y que en su falta de consideración está la base de las dificultades, de todo tipo (desproporción, legalidad, constitucionalidad, Derecho de la UE), que plantea la actual regulación de las operaciones vinculadas.

Por ello, la principal conclusión que puede derivarse de los capítulos II y III es que en nuestro ordenamiento hace falta, en primer lugar, un ejercicio de formulación de una política clara y meditada en materia de operaciones vinculadas/precios de transferencia. Las lagunas del art. 16 TRLIS, sus defectos técnicos, no pueden suplirse con las Directrices en materia de precios de transferencia u otros documentos (*v. gr.*, los relativos al “enfoque autorizado” sobre atribución de beneficios a los EP) de la OCDE, ni con los CDI, simplemente porque las primeras no pretenden, ni pueden, tener el efecto de sustituir al legislador nacional o porque los segundos (los arts. 7, 9 y 25 MC OCDE) no operan en el vacío, sin una legislación que los desarrolle y opte entre las distintas posibilidades abiertas. En esa definición de una política en materia de precios de transferencia que —por ejemplo— dé seguridad al contribuyente sobre cómo realizar el análisis de comparabilidad, qué documentos de la OCDE y desde cuándo podrían tomarse en cuenta en nuestro ordenamiento, cómo y qué modelo de atribución de beneficios a los establecimientos permanentes se puede utilizar, qué ajustes puede realizar la Administración dentro del rango de mercado definido por el contribuyente y sobre qué tipo de datos (contemporáneos a la transacción o posteriores a ella), etc., también se debería sopesar la definición del ámbito —subjetivo y objetivo— de aplicación del precepto; la naturaleza, función y características de la documentación en materia de operaciones vinculadas; y su conexión con el régimen sancionador (que debe estar vinculado, a nuestro juicio, a los ajustes realizados y no a la documentación presentada). En definitiva, si algo puede derivarse de los capítulos II y III es que no se puede esperar que las soluciones a los problemas en materia de precios de transferencia vengan desde fuera de la legislación tributaria nacional (desde instancias internacionales o desde el mundo contable), sino que reclaman

un ejercicio legislativo que acabe con las incertidumbres y desproporción de la normativa vigente en la actualidad. Llama la atención que nuestra legislación en materia de precios de transferencia permanezca (cuando menos formalmente) estática tras publicarse la primera gran actualización de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (2010) o el MC OCDE 2010, con la nueva redacción del art. 7 (o con los Comentarios a este precepto de 2008), que enlaza con el enfoque autorizado de la OCDE sobre atribución de beneficios y abre la puerta a una auténtica transformación interna del principio de plena competencia, dejando abiertas un conjunto de cuestiones de gran relevancia práctica sobre la aplicación de la normativa de precios de transferencia/atribución de beneficios a los EP.

En esa nueva regulación de las operaciones vinculadas, los aspectos procedimentales debieran ocupar un lugar destacado, ya que, como demuestra el Capítulo IV, los actuales arts. 16.9 TRLIS y 21 RIS son inadecuados, y, lo que resulta sorprendente, están contruidos de espaldas a la realidad internacional que es, o debiera ser, el núcleo central de la regulación en materia de precios de transferencia, con una visión inadecuada, por los defectos técnicos que presenta, de la bilateralidad del ajuste, de los derechos y garantías de las partes en el procedimiento, y de cómo afrontar las revisiones administrativas de estas cuestiones. Y todo ello, por más que para el TS tal regulación no plantee reparos de constitucionalidad. Es curioso que mientras la normativa europea e internacional camina hacia la articulación de procedimientos internacionales (v. gr., inspecciones simultáneas, *Joint-Audits*, APA bi-multilaterales, arbitrajes, procedimientos amistosos), la normativa interna siga desconectada de este nuevo enfoque regulatorio, mucho más alineado con el contexto de globalización en el que estamos instalados.

En esta materia procedimental, la regulación del PA que se realizó en España en 2008 es, ciertamente, positiva, debido a la importancia que el mismo tiene en materia de operaciones vinculadas en todo el mundo en los últimos tiempos. Sin embargo, la legislación actualmente vigente no está acabada técnicamente, o, al menos, hay aspectos importantes que debieran pulirse y que el Capítulo V, junto con el propio Capítulo IV, ha puesto de manifiesto, como, por ejemplo, la deficiente regulación de la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria en estos casos; las relaciones con los procedimientos administrativos o judiciales internos, o con el propio procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas, o con los actos administrativos, o son las sentencias firmes; y, singularmente, la escasa publicidad de este tipo de acuerdos, un defecto que comparte con la concepción que la OCDE y la mayoría de los Estados tienen de estos procedimientos. Es decir, la formulación de una política nacional en materia de precios de transferencia/operaciones vinculadas no solo pasa por una revisión del art. 16 TRLIS, sino también por repensar la propia regulación nacional del procedimiento amistoso.

También el Capítulo IV se ha ocupado de la cláusula de arbitraje que, como estímulo para que las autoridades competentes lleguen a acuerdos en el seno del PA, propone el art. 25.5 MC OCDE 2008-2010. En este punto, nos hemos ocupado de la configuración del arbitraje tributario, especialmente, en los Comentarios al art. 25.5 MC OCDE, subrayando las dificultades que plantea. Sin duda, el arbitraje en materia de operaciones vinculadas es un instrumento útil para los Estados desde una perspectiva de política tributaria, para generar seguridad a sus contribuyentes de que los ajustes realizados por las autoridades de los Estados contratantes no van a ocasionar doble imposición por falta de correspondencia en el otro Estado contratante. Pero la actual configuración del arbitraje en el MC OCDE presenta numerosos defectos y complicaciones técnicas que los Estados deben tener en cuenta antes de abrazar las propuestas de esta organización internacional. En la actualidad España carece de cláusulas en casi la totalidad de la red de CDI en la materia (con excepción del caso del CDI con Suiza ex Protocolo de 2011 y, previsiblemente, el futuro nuevo CDI con EE. UU.) y por eso hemos buscado poner de manifiesto este tipo de cuestiones a fin de que, si procede, se tengan en cuenta en una eventual regulación, interna o convencional, de esta institución.

El Capítulo V se ha ocupado del principal tipo de arbitraje que en la actualidad está a disposición de las autoridades tributarias y de los contribuyentes en materia de precios de transferencia y operaciones vinculadas, el derivado del Convenio 90/436/CEE, en relación con el resto de Estados miembros de la UE. En este punto, hemos pretendido realizar una revisión crítica de su regulación, poniendo de manifiesto las dudas interpretativas que ocasiona así como sus lagunas y problemas técnicos, en especial, en conexión con el procedimiento amistoso/arbitral de los CDI. En esta materia, da la impresión de que, a pesar de lo innovador del instrumento en el momento de su concepción, el paso del tiempo hace necesario un reajuste/revisión de sus disposiciones, más allá de los trabajos que desarrolla el Foro Europeo en materia de precios de transferencia. Tampoco estaría de más una regulación clara de sus relaciones con el PA/procedimiento arbitral de los CDI, algo que corresponde articular al legislador interno.

Por último, no hemos querido dejar de tratar, en el Capítulo VI, el régimen sancionador del art. 16.10 TRLIS, en el que los defectos estructurales del art. 16 TRLIS, precisamente originados por la indefinición de una política en materia de precios de transferencia, alcanzan su máximo esplendor. No tiene sentido un régimen sancionador vinculado a una documentación que se desconoce, entre otras cosas, porque no existen criterios legislativos o reglamentarios que permitan saber cuándo una documentación podría ser clara o completa. A nuestro juicio, tiene razón el TS al cuestio-

nar la constitucionalidad del citado precepto, pero, como ponemos de manifiesto, se queda corto en la apreciación de las dificultades de orden constitucional que plantea al referir la misma únicamente a la falta de definición legal de la documentación que debe llevar el contribuyente o el grupo. Con la perspectiva que hemos adoptado, las dificultades de orden constitucional no son solo la falta de definición de la documentación, sino, al mismo tiempo, la ausencia de una regulación que permita determinar con claridad cuándo la documentación es inexacta o incompleta. En realidad, la propia configuración del régimen sancionador es inadecuada, ya que la documentación tan solo debiera ser un instrumento para apreciar la buena o mala fe del contribuyente, no la piedra angular del régimen sancionador. No menos importantes son las dudas interpretativas que genera el art. 16.10 TRLIS, con resultados que pueden resultar o bien desproporcionados en algunos casos o vulneradores de principios constitucionales en otros, cuestiones todas ellas que hemos tratado con detalle en el Capítulo VI. Sobre el régimen sancionador, nuestra conclusión puede resumirse muy sucintamente: es necesaria su reforma sin demora, al igual probablemente que sería necesario repensar el resto de la regulación de las operaciones vinculadas/precios de transferencia del propio art. 16 TRLIS y su desarrollo reglamentario.

Como decíamos en la introducción, la finalidad de esta obra es relativamente modesta: contribuir a estudiar la regulación del art. 16.10 TRLIS desde una perspectiva distinta a la adoptada por la mayoría de los operadores de nuestro ordenamiento. Somos conscientes de que es muy fácil criticar una regulación y muy difícil construir la misma desde unas bases sólidas. Por tal razón, esta obra simplemente ha pretendido llamar la atención sobre cuestiones que, a nuestro modesto entender, reclaman la actuación legislativa, sin necesidad de esperar a una eventual declaración de inconstitucionalidad o de ilegalidad de la normativa reglamentaria, procurando apuntar desde qué perspectiva debe afrontarse esta nueva regulación: la necesidad de formular una política en materia de precios de transferencia clara, desarrollada, meditada y consistente, que dote de seguridad jurídica a los contribuyentes y a la propia Administración encargada de la aplicación de las normas tributarias, que abandone las indefiniciones, lagunas, desproporción (ya corregida en varias ocasiones, sin mucha fortuna) y defectos técnicos del actual art. 16 TRLIS, una norma que, a buen seguro, generará (ya está generando, como el Auto del TS revela) un buen número de conflictos entre la Administración y los contribuyentes. En definitiva, se trata, como anunciamos en la introducción, de proponer un nuevo modelo de elaboración de normas, en el que se medite cuáles deben ser sus principios informadores antes de

elaborar su redacción concreta. Y, en este sentido, solo hemos pretendido aportar una modesta contribución en el plano de los principios o, si se quiere, de la perspectiva, que, a nuestro juicio, debe informar una norma española técnicamente depurada en materia de precios de transferencia/operaciones vinculadas.

COLECCIÓN
DOCTRINA TRIBUTARIA Y
ADUANERA



BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

- ADONNINO, Pietro
2003 "Some Thoughts on the EC Arbitration Convention", *European Taxation*, November.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis
2010 "Régimen especial de infracciones y sanciones", en T. Cordón (dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid: CEF, pp. 741 y ss.
- AMORÓS VIÑALS, Alberto
2011 "Operaciones vinculadas transfronterizas. Relación entre el valor en aduana y la comprobación del impuesto sobre sociedades", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 334.
- ARNOLD, Brian J.
2007 "Fearful Symmetry: The Attribution of Profits 'in Each Contracting State'", *Bulletin for International Taxation*, vol. 61, n.º 8.
2011 "An Introduction to the 2010 Update of the OECD Model Tax Convention", *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, n.º 1.
- AULT, Hugh J.
2001 "Arbitration in International Tax Matters: Some Structural Issues", en *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Deventer: Kluwer.
- AULT, Hugh J. y Jacques SASSEVILLE
2009 "2008 OECD Model: The New Arbitration Provision", *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, n.º 5, p. 208.
- AVERY JONES, John F. et al.
1979 "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure Under the OECD Model Convention – I," *British Tax Review* 333.
1980 "The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure Under the OECD Model Convention – II" 1980 *British Tax Review* 13.

- BAKER, Philip
2001 *Double Taxation Conventions*, Londres: Sweet & Maxwell.
- BAKER, Philip y Richard S. COLLIER
2009 "The 2008 OECD Model: Changes to the Commentary on Article 7 and the Attribution of Profits to Permanent Establishments", *Bulletin for International Taxation*, vol. 63, n.º 5.
- BURNETT, Chloe
2008 "International Tax Arbitration", Legal Studies Research Paper, n.º 8/31 (University of Sydney).
- BUSTOS BUIZA, José Antonio
2007 "Los precios de transferencia en la normativa española", en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid: IEF.
- BUSTOS BUIZA, José Antonio y Carolina DEL CAMPO AZPIAZU
2002 "Análisis de los sistemas de eliminación de la doble imposición mediante acuerdos entre administraciones", *Tribuna Fiscal*, n.º 145/2002, p. 73.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel
2004 "El derecho de los contribuyentes al inicio del procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición", *Monografías Carta Tributaria*, n.º 6/2004 (reimpreso en *Cuestiones actuales de tributación de no residentes*, Valencia: Ciss, 2007).
- 2005 *Precios de transferencia e impuesto sobre sociedades*, Valencia: Tirant Lo Blanch.
- 2007 "The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?", *Intertax*, vol. 35, n.º 1, pp. 4-29.
- 2009 "Precios de transferencia y reestructuraciones empresariales", *Revista de Contabilidad y Tributación*, febrero.
- 2009b *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, A Coruña: Net Biblio.
- 2010 "Las prestaciones de servicios intragrupo", en T. Cordón (dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid: CEF.
- 2011 "Beneficios empresariales", en N. Carmona (dir.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia: Ciss.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel y Cristina GARCÍA-HERRERA
2010 "La doctrina del TJUE sobre el principio de plena competencia al hilo de la sentencia de la *High Court* británica en el caso *Test Claimants in the Thin Cap*: el Test Comunitario de los Motivos Comerciales", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 332.

- CALDERÓN CARRERO, José Manuel y Adolfo MARTÍN JIMÉNEZ
 2009 "El ajuste secundario", en N. Carmona (dir.), *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, Valencia: Ciss.
 2011 "El procedimiento aplicable tras la regularización tributaria del valor normal de mercado de las operaciones vinculadas: el artículo 21 RIS", *Régimen fiscal de operaciones vinculadas: valoración y documentación*, Valencia: Ciss.
- CARBAJO VASCO, Domingo
 2010 "Un apunte sobre la incidencia de la nueva edición de la Guía de Precios de Transferencia en el tratamiento de las operaciones vinculadas en España", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 9.
- CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor
 2009 *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, Valencia: Ciss.
 2011 "Presentación", en N. Carmona (dir.), *Régimen fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, Valencia: Ciss, p. 3.
- COPE, Charles W. y Sean F. FOLEY
 2010 *Self-Initiated Transfer Pricing Adjustments or Virtue Unrewarded*, KPMG, September 27th.
- CUNNINGHAM, Robert y James M. O'BRIEN
 1990 "Protecting Against the Disclosure of Trade Secrets to Independent Experts and Third-Party Fact Witnesses During an IRS Audit", *The Tax Executive*, n.º 99, March/April.
- CHEVRIER, Sylvain y Aymeic NOUAILLE-DEGORCER
 2011 "France: Transfer Pricing Documentation Guidelines Published", *World Tax Advisor*, Deloitte, March 11.
- DEL CAMPO AZPIAZU, Carolina
 2010 "Procedimiento amistoso y convenio de arbitraje", en T. Cordón (dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid: Centro de Estudios Financieros.
 2011 "Ajustes correlativos: procedimiento amistoso y arbitral", en N. Carmona (dir.), *Régimen fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, Valencia: Ciss.
- DELGADO PACHECO, Abelardo
 1990 "Las actuaciones de valoración de la inspección de los tributos", en *XXXV Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid: IEF.
 1998 "Algunas cuestiones de procedimiento en los ajustes por precios de transferencia en el ordenamiento tributario español", *Impuestos*, tomo II.

- DESAX, Marcus y Marc VEIT
 2007 "Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal", *Arbitration International*, vol. 23, n.º 3, p. 405.
- DI FRANCESCO, Virginia y Nicolas LIAKAS
 1979 *Tax Treaties and Competent Authorities*, New York: Mathew Bender and New York University.
- DURST, Michael C.
 2011 "Congress Should Examine Transfer Pricing Documentation", *Tax Notes International*, March 28, pp. 1015 y ss.
- ELLIOT, Amy S.
 2008 "OECD Official Highlights Business Restructuring", *Tax Notes International*, vol. 52, n.º 4.
- EMERSON, Roger
 1997 "International Transfer Pricing-Questions of Procedure and Self-Assessment", *British Tax Review* 5, pp. 334 y ss.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón
 1998 "El régimen de las operaciones vinculadas: análisis del art. 16 de la Ley 43/1995 y de su desarrollo reglamentario", *Impuestos*, tomo II.
 2006 "El nuevo tratamiento de las operaciones vinculadas en el IS y en el IVA", *Quincena Fiscal*, n.º 22.
- FARAH, Ehab
 2008 "Mandatory Arbitration of International Tax Disputes: A Solution in Search of a Problem" (Mar. 18) (no publicado, disponible en: <http://ssrn.com/abstract=1115178>).
- FARMER, Paul y Richard LYAL
 1998 *EC Tax Law*, Oxford: Clarendon.
- FORTUNY, Mariano y Ana PLAZA
 2009 "Nueva regulación del procedimiento de comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas", *Actum Fiscal*, n.º 23.
- FURUSETH, Eivind
 2007 "Can Procedural Rules Create Obstacles to Fundamental Freedoms in European Law?", *Intertax*, vol. 35, n.º 4.
- GARCÍA FRÍAS, María A.
 2010 "Cláusulas arbitrales y Convenio Europeo de Arbitraje", en *Fiscalidad Internacional*, Madrid: CEF.
- GARCÍA-HERRERA, Cristina
 2001 *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, Madrid: IEF.

- 2001b "Aspectos procedimentales de las operaciones vinculadas del IS: análisis del art. 15 del Reglamento", *Crónica Tributaria*, n.º 101.
- 2007 "Algunas reflexiones sobre la nueva regulación de las operaciones vinculadas en el IS", *Quincena Fiscal*, n.º 7.
- GARCÍA PRATS, Francisco A.
- 2004 "Art. 9. Empresas asociadas", en Ruiz y Calderón (coords.), *Comentarios a los CDI concluidos por España*, A Coruña: Fundación Barrié.
- 2005 "Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea", *Crónica Tributaria*, 117.
- 2010 "Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia: la aplicación del principio de libre competencia. Valoración a mercado", en T. Cordón (dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid: CEF/AEDAF.
- GOLDBERG, Sanford H.
- 1986 "How and Does the Competent Authority Work? – A Multinational Analysis," 39, *Tax Executive* 5.
- GÓMEZ-MOURELO, Caridad
- 2011 "Régimen sancionador: cuestiones teóricas y supuestos prácticos", en N. Carmona (dir.), *Régimen fiscal de las operaciones vinculadas: valoración y documentación*, Valencia: Ciss, pp. 909 y ss.
- GÓMEZ TABOADA, Javier
- 2010 "El alcance objetivo de la suspensión de los actos tributarios", *Carta Tributaria*, 17.
- GRACIA ESPINAR, Eduardo y Bosco MONTEJO ALONSO
- 2005 "Precios de transferencia y la UE. Revisión de las medidas adoptadas", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 268.
- GRANWELL, Alan y Paul FLIGNOR
- 2008 "A Summary of the OECD Draft on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring", *Tax Notes International*, n.º 7.
- HARRINGTON, John L.
- 2010 "No Dispute About Increasing Importance of Arbitration in Tax Treaties", *Tax Notes International*, September 6, pp. 753 y ss.
- HINNECKENS, Luc
- 1996 "The European Tax Arbitration Convention and its Legal Framework I & II", *British Tax Review*, pp. 132 y ss., y pp. 272 y ss.
- 1996 b "The Tax Arbitration Convention", *EC Tax Review*, n.º 2.
- 2010 "European Arbitration Convention: Thoughts on its Principles, Procedures and First Experience", *EC Tax Review*, June.

HMRC UK

- 2011 *Statements of Practice SP1/11 Transfer Pricing, Mutual Agreement Procedure and Arbitration*, February 15 .

IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago

- 2002 "La trascendencia de la valoración aduanera en el IS", *Civitas REDF*, nº 113.
- 2010 *El valor en aduana. Análisis a la luz de su aplicación internacional*, Taric.

JOVANOVICH, Juan M.

- 2002 *Custom Valuation and Transfer Pricing*, London: Kluwer.

JUAN LOZANO, Ana María y Luis Fernando TRIGO Y SIERRA

- 2009 "La comprobación del valor de mercado en las operaciones vinculadas: algunas cuestiones críticas", *Actum Fiscal*, n.º 24.

KAUFMAN, Nancy H.

- 1984 "Dispute Resolution Under Tax Treaties: The Developing Role of the Competent Authority," 3 *Wisconsin International Law Journal* 101.

KILLIUS, Juergen

- 1992 "The EC Arbitration Convention", *Intertax*, n.º 10.

KOCH, Karl

- 1981 "Mutual Agreement Procedure (General Report)," IFA Congress, Berlin, vol. 66a, Deventer and Boston: Kluwer.

KPMG

- 2011 "United Kingdom: HMRC's Approach on the Use of the MAP and/or Arbitration Procedures", *Tax News Flash*, February 18, n.º 13.
- 2011b *A World in Transition (Managing the Transfer Pricing Implications of Complex Supply Chains*, Kpmg.com.

LÓPEZ MENUDO, Francisco

- 1982 *El principio de irretroactividad de las normas jurídico/tributarias*, Instituto García Oviedo, Sevilla.
- 1991 "El principio de irretroactividad de las normas tributarias en la jurisprudencia constitucional", en AA.VV., *Estudio sobre la Constitución. Homenaje a E. García de Enterría*, vol. I, Madrid: Cívitas, pp. 421 y ss.

MAROTO SÁEZ, Amelia

- 2008 "Estudio de las operaciones realizadas entre la casa central y los establecimientos permanentes", *Documentos del IEF*, n.º 6.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier y Jesús RODRÍGUEZ MÁRQUEZ

- 2010 "Procedimiento de comprobación del valor normal de mercado", en T. Cordón (dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid: AEDAF.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.

- 1999 *Towards Corporate Tax Harmonization in the EC: An Institutional and Procedural Analysis*, publicado en todo el mundo en las *Series on International Taxation*, Deventer, Londres y Boston: Kluwer.
- 2003 "Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes", *Carta Tributaria Monografías*, n.º 20, pp. 1-19.
- 2004 "Comentario al art. 25 MC OCDE", en AA.VV., *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal concluida por España*, A Coruña: Fundación Barrié de la Maza.
- 2010a "Transfer Pricing and EU Law Following the ECJ Judgments in *SGI*: Some Thoughts on Controversial Issues", en *Bulletin for International Taxation*, vol. 64, n.º 5 (versión actualizada del trabajo publicado con el título "Operaciones vinculadas y Derecho comunitario: ¿es necesaria una nueva reforma del art. 16 TRLIS?"), en T. Cordón (dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid: CEF/AEDAF.
- 2010b "Legalidad, procedimiento legislativo y calidad de las normas tributarias: aportaciones del Derecho comparado", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 147, pp. 691 y ss.
- 2011a "No discriminación (art. 24 MC OCDE)", en N. Carmona (dir.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia: Ciss.
- 2011b "Procedimiento amistoso (art. 25 MC OCDE)", en N. Carmona (dir.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia: Ciss.
- 2011c "El art. 17 MC OCDE y la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (o sobre cómo no aplicar los convenios para la eliminación de la doble imposición y por qué el art. 17 MC OCDE debería ser eliminado)", *Quincena Fiscal*, n.º 15-16, septiembre.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. y José Manuel CALDERÓN CARRERO

- 2009 *Código de tributación comunitaria, vol. II. Impuestos indirectos*, Pamplona: Thomson-Aranzadi.

- 2009b "Régimen sancionador", en N. Carmona, *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, Valencia: Ciss.
- 2011 "Operaciones vinculadas/precios de transferencia: las relaciones entre la normativa interna, los CDI y el *soft-law* de la OCDE y la UE", en *Casos prácticos de operaciones vinculadas a la empresa familiar (precios de transferencia)*, Madrid: CEF.
- McINTYRE, Michael J.
2006 "Comment on the OECD Proposal for Secret and Mandatory Arbitration of International Tax Disputes", *Florida Tax Review*, vol. 7, n.º 9, p. 622.
- NEWCOMBE, Andrew Paul
1999 "Regulatory Expropriation", *Investment Protection and International Law*, University of Toronto.
- NOLAN, Deborah M. y Frank Ng
2011 "Tax Dispute Resolution: A New Chapter Emerges", *Tax Notes International*, May 30, pp. 733 y ss.
- NOUEL, Luis
2011 "The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The End of the Road?", *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, n.º 1.
- OCDE
2004 "Indirect Expropriation and Right to Regulate in International Investment Law", Paris: OECD.
- ORTEGA CARBALLO, Enrique
2010 "Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas y el concepto de grupo societario", *Análisis-Fiscal*, n.º 3, Gomez Acebo & Pombo.
- PALACÍN SOTILLOS, Ramón
2007 "El procedimiento amistoso y arbitraje como instrumentos para evitar la doble imposición internacional", en T. Cordón (coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid: IEF.
- PALAO TABOADA, Carlos
1972 "El procedimiento amistoso en los convenios internacionales para evitar la doble imposición", *Hacienda Pública Española*, n.º 16, p. 309.
2010 "El Reglamento de procedimientos amistosos", en *Noticias de la Unión Europea*, enero, p. 107.
- PARK, William W.
1994 "Control Mechanisms in International Tax Arbitration", *Proceedings of IFA Seminar*, Florence y Deventer: Kluwer.

- PÉREZ RODILLA, Gerardo e Ignacio HUIDOBRO ARREBA
2007 "Análisis de comparabilidad y la utilización de las bases de datos en la determinación de los precios de transferencia", en *Manual de fiscalidad internacional*, vol. II, pp. 1147 y ss., Madrid: IEF.
- PIJL, Hans
2011 "Interpretation of Article 7 of the OECD Model, Permanent Establishment and Other Dealings", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 65, n.º 6, June, pp. 294 y ss.
- PLANSKY, Patrick
2008 "The EU Arbitration Convention", en Lang/Pistone/Schuch/Staringer, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, Wien.
- PRZYSUSKI, Martin, Srinil LALAPET, Hendrik SWANEVELD y Pallavi PAUL
2005 "Management Fees and Other Intra Group Service Charges: The Pandora's Box of Transfer Pricing", *Tax Notes International*, vol. 34, n.º 4, pp. 396-398.
- ROSENBLOOM, H. David
2007 "Self-Initiated Transfer Pricing Adjustments", *Tax Notes International*, June 4, pp. 1019 y ss.
- SANZ GADEA, Eduardo
2007a "Implicaciones fiscales del nuevo PGC", *RCT*, n.º 295, pp. 134 y ss.
2007b "Leyes 35/2006 y 36/2006: modificaciones en el IS", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 287, pp. 41 y ss.
2010 "Contabilización de las operaciones vinculadas y su relación con la regulación fiscal", en T. Cordón (dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid: CEF/AEDAF.
- SHELPE, Dirk
1994 "The Arbitration Convention: Its Origin, its Opportunities and its Weaknesses", *EC Tax Review*, n.º 2.
- SCHICK, P.
2000 "US: Confidentiality of Taxpayer Information", *International Transfer Pricing Journal*, January/February.
- SCOTT WILKIE, J.
2005 "Resolving International Tax Disputes: A Canadian Perspective of the Work of the OECD", *International Transfer Pricing Journal*, July/August, p. 131.
- SERRANO ANTÓN, Fernando
2011 *La resolución de conflictos en el Derecho Internacional Tributario*, Madrid: Civitas.

- SMITH, Todd y Clark CHANDLER
 2010 "Recent Developments in Integrating Customs, Transfer Pricing", *Tax Management Transfer Pricing Journal*, September.
- TERRA, Ben y Peter WATTEL
 2008 *European Tax Law*, Deventer: Kluwer.
- TILLINGHAST, David R.
 2002 "Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising Under Income Tax Treaties", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, March, p. 90.
- TRAPÉ VILADOMAT, Montserrat
 2009 "Ajustes valorativos y normas de contabilidad", en N. Carmona (dir.), *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, Valencia: Ciss.
 2011 "Convenio de Arbitraje", en N. Carmona (dir.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia: Ciss.
 2011a "Empresas asociadas (art. 9 MC OCDE)", en N. Carmona (dir.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia: Ciss.
- TURNER, Geoffrey S.
 2005 "Canada-US Competent Authority MoU: First Steps to Mandatory Arbitration", *Tax Notes International*, vol. 39, n.º 13, pp. 1223 y ss.
- VAN HERKSEN, Monique
 2008 "How the Arbitration Convention Lost its Lustre: The Threat of Triangular Cases", *Intertax*, n.º 8-9.
- VEGA BORREGO, Félix A.
 2011 "Algunos aspectos de la regulación española de los procedimientos amistosos: suspensión e intereses de demora", *Crónica Tributaria*, n.º 139.
- VEGA GARCIA, Alberto
 2011b "¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las Directrices de la OCDE?", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 4, pp. 39 y ss.
- VOGEL, Klaus
 2007 *On Double Tax Conventions*, 3.ª ed., Londres, La Haya, Boston: Kluwer Law International, [1997].

- VOLLEBREGT, Hugo, Ryann THOMAS y William PIESCHEL
2011 "Arbitration Under the New Japan-Netherlands Tax Treaty",
Bulletin for International Taxation, vol. 65, n.º 5, p. 223.
- ZORNOZA PÉREZ, Juan
1993 "Determinación de los precios de transferencia en ausencia de
precios de mercado comparables", *Crónica Tributaria*, n.º 67.
- ZÜGER, Mario
2001 *Arbitration Under Tax Treaties*, Amsterdam: IBFD.

Precios de Transferencia

se terminó de imprimir
en junio de 2013 en los talleres de
Gráfica Delvi S.R.L.
Av. Petit Thouars 2009-2017, Lince
Teléfonos: 471-7741 / 265-5430
e-mail: graficadelvi@gmail.com
www.grficadelvi.com
Lima - Perú

