

El régimen de documentación de las operaciones vinculadas

Cristina García-Herrera Blanco

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Miembro de la AEDAF

Resumen

La Ley de Medidas de Reforma del Fraude Fiscal modificó el régimen tributario de las operaciones vinculadas, incorporando por primera vez una obligación documental en este ámbito. A falta de experiencia en nuestro país sobre la materia y a la vista de las extensas obligaciones incorporadas y el severo régimen sancionador previsto para casos de incumplimiento, existe una preocupación por parte de los obligados tributarios en cuanto a la misma.

Palabras clave

Precios de transferencia, obligaciones de documentación, Código de Conducta sobre Documentación, régimen sancionador.

En el presente artículo se detalla el régimen documental, insistiéndose en la necesidad de una actuación administrativa basada en el principio de proporcionalidad y, *de lege ferenda*, una descarga de estas obligaciones para los supuestos de vinculación menos relevantes.

Abstract

The Tax Fraud Amendment Act changed the Spanish fiscal regime on transfer pricing, introducing for the first time in this field a documentary obligation. Taxpayers are concerned due to the existing lack of experience in this area in our country, and taking into consideration the wide variety of obligations and the severe penalties [established by the above mentioned Act].

In this article we study the documentation regime, outlining the need to have an administrative action based on a proportionality principle and, de lege ferenda, a reduction of the level of obligations for the less material valuation cases.

Key words

Transfer pricing, documentation, Code of Conduct on transfer pricing documentation, penalties.

Índice

1. Introducción
2. Fuentes
 - a. Doctrina de la OCDE
 - b. Foro de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia
3. Sujetos de la obligación de documentación
4. Objeto de la obligación de documentación
 - a. Características generales
 - b. Régimen general de documentación
 - i. La documentación del grupo
 - ii. La documentación específica del obligado tributario
 - c. Excepciones al régimen general de documentación: obligaciones de documentación simplificadas
 - d. Petición de información adicional
 - e. La documentación para las personas o entidades residentes en paraísos fiscales
5. Régimen sancionador
6. A modo de conclusión
7. Bibliografía

1. Introducción

En la reforma que en materia de operaciones vinculadas ha experimentado recientemente nuestra normativa una de las novedades más significativas ha sido la introducción de una obligación de documentación en esta materia. Se trata seguramente de la obligación que más preocupa a los contribuyentes, por lo costosa que la misma puede llegar a resultar y sobre todo a la vista del severo régimen sancionador previsto para caso de incumplimiento.

La incorporación de una obligación de documentación resultaba necesaria, y así se deduce si observamos el régimen jurídico adoptado en países de nuestro entorno y con una cultura sobre precios de transferencia más desarrollada que la nuestra. Sin embargo, a la hora de decidirse por incorporar esta obligación, nuestro legislador ha optado por exigir una detallada y prolija documentación, que en nuestra opinión, debe ser interpretada de manera proporcionada y con cierta flexibilidad por parte de la Administración, para evitar sanciones excesivas, a la vista del régimen sancionador tipificado. A nuestro juicio, la obligación documental puede ser excesiva en algunos supuestos, básicamente porque se ha emparentado la exigencia de estas obligaciones formales a los supuestos de vinculación descritos en el artículo 16.3 del TRLIS. Así, la vinculación que determina la exigencia de una operación vinculada es tan amplia que puede llegar a ser desproporcionado exigir en algunos casos la documentación. En este sentido, cabe citar legislaciones de otros Estados que a la hora de pedir la documentación sobre precios de transferencia la limitan a los supuestos más claros de vinculación, es decir, aquellos en los que existe un poder de decisión de una parte sobre la otra, como consecuencia de la elevada participación en una sociedad, lo que justifica la necesidad de documentar la transacción.

La finalidad de esta obligación documental es con carácter principal servir a la Administración a la hora de llevar a cabo la comprobación de este tipo de operaciones. Asimismo, desde el punto de vista del contribuyente, este tipo de documentación supondrá un incremento de la seguridad jurídica, en cuanto dispondrá de un soporte documental con el que poder justificar los precios de transferencia adoptados. Por último, la obligación documental regulada pretende implicar una garantía en la simplificación de las obligaciones formales del obligado tributario en lo que se refiere a sus actividades transfronterizas, teniendo en cuenta que una parte de la misma será una documentación armonizada y parcialmente simplificada que pueda servir a varios obligados tributarios simultáneamente y así evitar la exigencia de varias obligaciones documentales por cada una de las Administraciones fiscales implicadas. Esta finalidad se alcanza, en nuestra opinión, sólo parcialmente, en la medida en que la documentación en estos casos deberá adaptarse a la situación del obligado tributario, como más adelante se expone.

En cualquier caso, la documentación exigida por nuestra normativa es extensa y puede suponer un importante coste para los obligados tributarios. Aunque en la Exposición de Motivos de la LMFF se decía que, siguiendo las recomendaciones del Foro sobre Precios de Transferencia de la Unión Europea, el desarrollo reglamentario podría establecer excepciones o modificaciones de la obligación general de documentación, estas han sido muy limitadas, y no permiten afirmar que exista una adaptación de la documentación a las circunstancias de las personas o entidades que realizan operaciones vinculadas.

A lo largo de estas líneas trataremos de recoger los aspectos esenciales de esta regulación.

2. Fuentes

La regulación de la obligación documental en materia de operaciones vinculadas ha sido introducida en nuestro país a través de la reforma operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, en adelante LMPFF. Así, el artículo 16, en su apartado segundo, dispone que “las personas y entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente”. El Reglamento ha introducido la concreta regulación de esta documentación, a través del RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se ha modificado el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en adelante RIS.

Puede afirmarse que nuestro país ha sido tardío en la exigencia de obligaciones de documentación en las operaciones vinculadas. Desde el año 1995, en el que se aprobaron las *Directrices en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones fiscales*, la OCDE ha recomendado a los Estados la regulación de las mismas. Por su parte, el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de transferencia, creado en el año 2002, viene estudiando esta materia y ofreciendo recomendaciones a los Estados miembros y a las empresas multinacionales.

A continuación pasamos a describir las líneas generales de las propuestas efectuadas en esta materia, tanto por la OCDE como por el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia. Con ello pretendemos ofrecer algunas pautas que deberán ser tenidas en cuenta por la Administración tributaria española a la hora de exigir tales obligaciones. Ello debe ser así en la medida en que la Exposición de Motivos de la LMFF establece por primera vez que la legislación interna española debe ser interpretada a la luz de las directrices de la Unión Europea, plasmadas en el Código de Conducta sobre documentación.

a. Doctrina de la OCDE

Las ya citadas Directrices de este organismo internacional dedican un capítulo, el V, a la documentación. En este capítulo se recogen una serie de recomendaciones que pretenden ayudar tanto a las Administraciones fiscales, a la hora de decidir qué reglas y qué procedimientos deben seguir cuando soliciten documentación a los obligados tributarios, como a estos últimos con el fin de que puedan identificar los documentos más útiles para demostrar que sus transacciones con entidades vinculadas son acordes con el principio de plena concurrencia. De manera resumida, podemos exponer las siguientes recomendaciones en la materia:

Se parte de la idea general de que el proceso llevado a cabo por el contribuyente a la hora de determinar si sus precios de transferencia son aceptables desde el punto de vista fiscal deberían seguirse los mismos *principios de gestión prudente* que regirían el proceso de evaluación de cualquier otra decisión empresarial de complejidad e importancia similares.

En cuanto a la entrega y conservación de la documentación, se estima conveniente que la obligación de presentar este tipo de documentos no debería ser el momento en el que se determina el precio o se presenta la declaración tributaria, consejo que ha seguido la legislación española, y que el proceso de archivo de la documentación se debería dejar a discreción del obligado tributario. Además se señala que el contribuyente debería poder elegir el idioma en el que quiere conservar la documentación, aunque

se dispone a su vez que éste debería cumplir con las peticiones razonables de traducción de estos documentos que se facilitan a la Administración tributaria.

Por lo que se refiere a la documentación respecto de entidades vinculadas extranjeras que el obligado tributario puede necesitar presentar, se dice que la Administración tributaria debería sopesar cuidadosamente entre la necesidad de obtener dicha documentación y el coste y la carga administrativa que le suponen al contribuyente que debe obtenerlos. Así, por ejemplo, se entiende que debería prescindirse de pedir determinada documentación en estos casos cuando el coste de localizar los datos es desproporcionadamente alto con relación a las cantidades objeto de inspección. Además, se recuerda que a través del intercambio de información de los convenios bilaterales las Administraciones pueden obtener datos de forma eficaz. Se incluye aquí un principio de proporcionalidad del que no debe separarse la Administración española cuando analice la documentación que aporte un obligado tributario.

Igualmente en lo que se refiere a la conservación de los documentos, se dice que los contribuyentes no deberían verse obligados a mantener los documentos que se refieran a transacciones que tuvieron lugar en años en los que existe una limitación temporal para llevar a cabo el ajuste, puesto que va más allá de un período temporal de archivo consistente con el conjunto de la normativa nacional general para documentos similares. Las Administraciones deberían tener en cuenta las dificultades que presentan la localización de documentos de años precedentes y deberían restringir tales peticiones a situaciones en las que tienen razones consistentes relativas a la transacción objeto de análisis para revisar los documentos en cuestión.

De otra parte, las Administraciones deberían asegurar que no se producen filtraciones al público de secretos comerciales o científicos u otros datos confidenciales. Deben por tanto, actuar con discreción y hacerlo sólo si pueden garantizar que la información mantendrá su carácter confidencial frente a terceros, excepto si es requerida ante un Tribunal o en decisiones judiciales. En definitiva, deben realizarse todos los esfuerzos necesarios para garantizar en dichos procedimientos y decisiones el mantenimiento de la confidencialidad, en la medida de lo posible.

También se aconseja que las Administraciones fiscales que limiten la cantidad de información requerida en el momento de la presentación de la declaración-liquidación. Se considera que pueda resultar poco razonable requerir al contribuyente la presentación junto a la declaración de documentos que demuestran específicamente la corrección de todas las determinaciones de los precios de transferencia. Esto daría como resultado un freno al comercio internacional y a la inversión extranjera. Cualquier requisito documental en la etapa de la presentación de la declaración-liquidación debería limitarse a solicitar al contribuyente información suficiente para permitir a la Administración tributaria decidir aproximadamente qué contribuyentes requieren una investigación más minuciosa.

Partiendo de que no existe un mínimo a cumplir ni una lista exhaustiva de documentación a requerir, en la medida en cada sector empresarial debe existir una documentación *ad hoc*, el análisis bajo el principio de plena concurrencia requiere, por lo general, información acerca de las empresas asociadas involucradas en las transacciones vinculadas, las transacciones a considerar, las funciones realizadas, información derivadas de empresas independientes involucradas en actividades similares, también podría ser relevante alguna información adicional acerca de la transacción vinculada en cuestión.

Asimismo, se cita toda una serie de información que puede resultar útil como alguna información relativa a cada empresa asociada involucrada en las transacciones vinculadas objeto de inspección o información acerca de la determinación del precio, incluyendo posibles estrategias empresariales y aquellas circunstancias especiales que sean de relevancia (como los detalles concernientes a cualquier operación de compensación que tenga consecuencias al determinar el precio coherente con el principio de plena concurrencia o circunstancias relacionadas con la estrategia de gestión o la clase de negocio, como sucede cuando la actividad del contribuyente se lleva a cabo según una determinada forma con la finalidad de penetrar en un mercado nuevo o de introducir nuevos productos en el mercado, o de afrontar la competencia creciente).

La información financiera puede resultar también útil.

Por lo que se refiere a las recomendaciones sobre documentación, el organismo internacional se caracteriza por seguir un principio general: el de proporcionalidad. En este sentido cabe citar una pluralidad de ejemplos, que se contienen en el Capítulo V de las Directrices. Entre otros, se invita a sopesar la necesidad de obtener información con los costes y cargas administrativas que se pueden crear, en concreto en los casos en los que este procedimiento sugiere la creación de documentos que no serían elaborados en ausencia de exigencias fiscales. Se dice asimismo que los requerimientos de documentación o información no deberían imponer a los contribuyentes costes y cargas desproporcionadas a las circunstancias.

La OCDE recomienda a Administraciones y contribuyentes alcanzar un grado de colaboración para solucionar las cuestiones de documentación de los precios de transferencia, para evitar excesivos requerimientos, pero a la vez suministrando suficiente información como para permitir la adecuada aplicación del principio de plena concurrencia.

b. El Foro de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia

Más recientemente la Unión Europea se ha centrado en los precios de transferencia. Así, en el año 2002 se creó el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia (en adelante el FCPT) que se ha venido ocupando de una serie de asuntos relativos a esta materia. Dentro de los mismos destaca, por lo que a nosotros interesa, el Código de Conducta sobre Documentación en la Unión Europea sobre Precios de Transferencia publicado el 27 de junio de 2006. El conjunto de recomendaciones que ahí se recogen va dirigido tanto a los Estados como a las empresas multinacionales, con el fin de minimizar las complicaciones que surgen habitualmente en este contexto.

De la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados Miembros reunidos en el seno del Consejo de 27 de junio de 2006 relativa a un Código de Conducta sobre la Documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (2006/C 176/01) pueden destacarse las siguientes ideas:

En primer lugar, se insiste en la necesidad de que la documentación exigida lo sea con *flexibilidad*, atendiendo a las circunstancias específicas de las empresas implicadas. Los requisitos de la documentación que se proponen lo son en beneficio tanto de los contribuyentes, al reducirse los costes de cumplimiento y el riesgo de sanciones, como de las Administraciones, al suponer una mayor transparencia y coherencia en la materia.

En concreto, pueden destacarse cinco recomendaciones generales siguientes:

En primer lugar, los Estados miembros deberán adaptar las exigencias en cuanto a la documentación a exigir para las empresas más pequeñas o con una estructura más sencilla requiriendo la presentación de una documentación menos voluminosa o detallada como la exigida a las empresas de mayor dimensión o estructura más compleja. En segundo lugar, los Estados deberán abstenerse de imponer a las empresas la elaboración o presentación de documentos que entrañen costes o cargas administrativas no razonables. En tercer lugar, tampoco deberán solicitar documentación que no tenga relación con las transacciones examinadas. En cuarto lugar, los Estados deberán garantizar la no divulgación pública de las informaciones confidenciales contenidas en la documentación. Por último, por lo que se refiere a las sanciones relacionadas con la documentación, se pide a los Estados que se abstengan de imponer cualquier sanción a los

contribuyentes que cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de plazo, la obligación de presentar una documentación armonizada y coherente, tal y como se describe en el anexo, o las exigencias nacionales en materia de documentación de cualquier Estado miembro y que utilicen debidamente dicha documentación para determinar si sus precios de transferencia respetan las condiciones de plena competencia.

Por lo que se refiere al contenido de la documentación, se prevé que la misma irá dividida en dos partes. De una parte, un conjunto de documentos con información común armonizada pertinente para todos los miembros del grupo establecidos en la Unión Europea que se denomina *masterfile*. De otra parte, varios conjuntos de documentos armonizados, cada uno de los cuales contiene información relativa a un único país, *documentación específica de cada país*.

En cuanto al llamado *masterfile* debe reflejar la realidad económica de la empresa y ofrecer una descripción general del grupo de empresas multinacionales y de su método de fijación de los precios de transferencia pertinente y accesible para todos los Estados miembros de la Unión Europea interesados. Además, se señalan los documentos que debe contener el *masterfile*.

Por su parte, la *documentación específica de cada país* debe comprender toda aquella información que afecte a las transacciones de la entidad del Estado miembro y deberá ser accesible también a las diferentes Administraciones tributarias a las que legalmente afecten las operaciones vinculadas. Igualmente en este caso se establece la documentación que debe incluirse en la misma.

Por otra parte, se recogen una serie de recomendaciones para las empresas multinacionales, otras para los Estados miembros y por último, otras dirigidas a las empresas multinacionales y Estados miembros que, sucintamente, son las siguientes:

Nuestro país ha sido tardío en la exigencia de obligaciones de documentación en las operaciones vinculadas. Desde el año 1995, en el que se aprobaron las Directrices en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones fiscales, la OCDE ha recomendado a los Estados la regulación de las mismas.

Comenzando por las recomendaciones y requisitos para las empresas multinacionales, se dispone que la documentación es facultativa, aunque aquéllas no deben abandonar o adoptar arbitrariamente el enfoque propuesto en función de sus necesidades en materia de documentación, sino que deben aplicar la misma de manera coherente en el conjunto de la Unión Europea y de un año a otro. El enfoque adoptado sobre documentación debe aplicarse por el grupo multinacional colectivamente, por todas las entidades que lo forman en la Unión Europea y para todas las operaciones vinculadas. La adopción de esta documentación deberá comunicarse a la Administración, comprometiéndose las empresas multinacionales a preparar la documentación para que a petición de alguna de las Administraciones fiscales interesadas se aporte la misma en un plazo razonable en función de la complejidad de las operaciones.

En cuanto a las recomendaciones y requisitos para los Estados miembros, se dice que la documentación propuesta en el Código de Conducta no pueden limitar las obligaciones que tienen los contribuyentes de aportar documentación adicional y diferente en el curso de una inspección fiscal. La documentación se deberá presentar al inicio de una comprobación fiscal o por solicitud específica de la Administración tributaria. En la declaración fiscal la información a presentar deberá limitarse a un breve cuestionario o a un formulario adecuado para la evaluación del riesgo fiscal del contribuyente.

Por lo que se refiere a la traducción de la documentación a presentar por el contribuyente, las Administraciones fiscales deberán aceptar, en la medida de lo posible, documentos redactados en una lengua extranjera. No siempre debería ser necesario traducir los documentos a una lengua nacional. El *masterfile* debería aceptarse en una lengua de común comprensión en los Estados miembros interesados. Sólo se deberá exigir la traducción en casos estrictamente necesarios y previa petición. El plazo de conservación de la documentación deberá estar en función de las obligaciones previstas en las legislaciones nacionales. En cuanto a los llamados comparables utilizados por el contribuyente, nacionales o extranjeros, debería aceptarse en función de las circunstancias de cada caso. Las bases de datos paneuropeas no deberían rechazarse automáticamente sin que pueda ser objeto de sanción la utilización de comparables de otros países.

Para terminar, se hacen una serie de recomendaciones comunes para los Estados miembros y las empresas multinacionales. Así, si la documentación presentada para un ejercicio sigue siendo válida para periodos posteriores, puede aceptarse que para estos periodos la documentación se remita, sin reproducción, a la documentación que se elaboró en el período inicial. El lugar donde se prepare y conserve la documentación, y el modo en que se conserva es irrelevante siempre que la documentación sea suficiente y pueda ponerse a disposición de la Administración fiscal fácilmente y en un plazo oportuno. En determinados casos (estructuras descentralizadas o estructuras complejas con divisiones diferenciadas por gama de productos o por diferentes políticas de precios de transferencia, adquisición de empresas reciente) se pueden utilizar más de un *masterfile* dispensar a algún miembro de utilizar la documentación normalizada propuesta por el Foro.

3. Sujetos de la obligación de documentación

Los obligados tributarios sujetos a la obligación documental son las personas o entidades vinculadas del artículo 16.3 del TRLIS. Existe, por lo tanto, una correspondencia absoluta entre obligación documental, sujetos vinculados y obligación de valoración a precios de mercado. En consecuencia, todos los sujetos

respecto de los que el TRLIS determina la existencia de vinculación deberán cumplir con dicha obligación, sin perjuicio de las excepciones que se establecen.

Como es sabido, los supuestos de vinculación son muy amplios. En nuestra normativa se consideran partes vinculadas:

- a. Una entidad y sus consejeros o administradores.
- b. Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- c. Dos entidades que pertenezcan a un grupo.
- d. Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- e. Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- f. Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.
- g. Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o de los fondos propios.
- h. Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 % del capital social o los fondos propios.
- i. Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- j. Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.
- k. Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por cien, o al 1 por cien si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Estamos, por lo tanto, ante un ámbito muy amplio de vinculación. Así, el amplio espectro de sujetos que deben aportar la documentación sobre precios de transferencia se ha valorado negativamente la doctrina. En este sentido, se afirma que “la identificación que ha hecho el texto reglamentario entre operación vinculada y obligación de documentación es otro de sus incomprensibles dislates. Sólo la legislación británica cae en el mismo error que el texto español, al extender la obligación de documentación a todo el

Por lo que se refiere a las recomendaciones sobre documentación, el organismo internacional se caracteriza por seguir un principio general: el de proporcionalidad

perímetro de los considerados –personas físicas y jurídicas- ejercientes o no de actividades económicas, operadores internacionales o internos- partes vinculadas”¹.

Ciertamente, siguiendo el ejemplo de algunos países de nuestro entorno, entendemos que hubiera sido preferible centrar la exigencia documental a los supuestos más trascendentes de vinculación, evitándose de esta manera un coste y una carga desproporcionados para algunos obligados tributarios. Este objetivo que late en las recomendaciones efectuadas tanto por la OCDE como por la Unión Europea, como hemos visto en el apartado anterior.

4. Objeto de la obligación de documentación

a. Características generales

Según reconoce la Exposición de Motivos del RIS existen tres modelos de documentación exigible, en función de las características de los grupos empresariales y del riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública. El primer nivel, en el que la exigencia de documentación es máxima, está previsto con carácter general. El segundo nivel, basado en una simplificación de las obligaciones, está establecido para las personas físicas y para las empresas de reducida dimensión. Por último, se exime de la obligación de documentación a aquellas operaciones en las que el nivel de riesgo es reducido.

Ahora bien, con buen criterio se ha previsto que la documentación no debe presentarse con carácter periódico a la Administración en unos determinados plazos, sino que “deberá tenerse a disposición de la Administración”. Por lo tanto, la documentación podrá ser requerida por la Administración, una vez finalice el plazo del período voluntario de pago, contando el obligado tributario con el plazo general de 10 días para hacer entrega de la misma.

La obligación de documentación ha entrado en vigor para las operaciones vinculadas que se lleven a cabo a partir del día 19 de febrero de 2009. En efecto, la Disposición Adicional séptima de la LMPFF dispone que la exigibilidad de la obligación de documentación se producirá a los tres meses de la entrada en vigor de la norma que desarrolle las obligaciones de documentación. Así, teniendo en cuenta que el RD 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el RIS se publicó en el BOE de 18 de noviembre, entrando en vigor al día siguiente, las obligaciones de documentación serán exigibles para las operaciones vinculadas que se realicen a partir del día 19 de febrero de 2009.

En consecuencia, al día siguiente de la finalización del plazo voluntario de pago a partir de la fecha citada, la Administración tributaria podrá requerir la documentación desarrollada en el Reglamento. En principio, para los períodos impositivos que coinciden con el año natural, cuyo período voluntario de pago finaliza el 25 de julio, la documentación podrá requerirse a partir de esa fecha pero únicamente para las operaciones realizadas desde el 19 de febrero. Para las operaciones vinculadas realizadas con anterioridad a dicha fecha pero desde la entrada en vigor de la LMPFF existe una obligación genérica de documentación, que consistirá simplemente en probar, por el medio que el obligado

1 Cfr. M.A. CAAMAÑO ANIDO: “Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 311, 2009, pág. 44.

tributario estime conveniente que el valor pactado coincide con el de mercado.

Por otra parte, también se prevé una documentación específica para las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas situadas en países o territorios calificados de paraísos fiscales, cuando no exista vinculación entre las partes.

Siguiendo la recomendación efectuada por el Foro, la documentación se divide en dos grupos. Por una parte, es exigible la documentación del grupo al que pertenece el obligado tributario y, por otra, la documentación específica del mismo.

La normativa reglamentaria ha previsto tres supuestos en los que se exonera de las obligaciones de documentación. Se trata de tres tipos de operaciones vinculadas. En primer lugar, las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por tributar de acuerdo con el régimen especial previsto en el Capítulo VII del TRLIS. En segundo lugar, las operaciones realizadas con sus miembros por las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas. Y en tercer lugar, las realizadas en el ámbito de las ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisiciones de valores. Por supuesto, en estos casos sólo estarán eximidas de la obligación documental las operaciones que dichos sujetos realicen en ese contexto, pero no las realizadas con otras entidades vinculadas fuera del grupo de sociedades que tributa en consolidación fiscal o fuera del marco de las agrupaciones de interés económico o uniones temporales de empresas.

Frente a lo que se preveía en el Anteproyecto del RIS, la documentación elaborada podrá ser válida para más de un período impositivo, si las circunstancias no varían de manera sustancial, lo que evitará el coste de tener que renovarla cada ejercicio, sin perjuicio de que será necesario su seguimiento y la correspondiente actualización periódica de la misma.

Si la documentación presentada para un ejercicio sigue siendo válida para períodos posteriores, puede aceptarse que para estos períodos la documentación se remita, sin reproducción, a la documentación que se elaboró en el período inicial.

b. Régimen general de documentación

i. La documentación del grupo

La documentación exigida en los supuestos en los que el obligado tributario forme parte de un grupo de sociedades se regula en el artículo 19 del RIS. Se trata de una información que lógicamente sólo deberá aportarse cuando el obligado tributario forme parte de un grupo de sociedades y además no se trate de un grupo que tributa en el régimen especial de las empresas de reducida dimensión, es decir, cuyo importe neto de la cifra de negocios referida al grupo en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros (artículo 108 TRLIS).

Esta documentación relativa al grupo es más general que la prevista en relación con el obligado tributario, como veremos seguidamente, y en algunos casos podrá utilizarse de la que ya se disponga para otros fines.

En particular, el artículo 19 del RIS recoge un listado con la documentación exigible. De esta relación, solo un pequeña parte de la documentación puede ser la misma para todo el grupo, porque en relación con la demás citada en este precepto sólo será exigible en la medida en que afecte al obligado tributario. Por lo tanto, podemos distinguir una documentación general del grupo y otra documentación del grupo que deberá aportarse sólo en la medida en que afecte a la operación vinculada realizada por el obligado tributario.

Con carácter general, como documentación del grupo el obligado tributario deberá presentar:

- Descripción general de la *estructura organizativa, jurídica y operativa* del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.
- Identificación de las *distintas entidades* que formando parte del grupo realicen operaciones vinculadas.
- Descripción general de la *naturaleza, importe y flujos de las operaciones vinculadas* entre las entidades del grupo.
- Descripción general de las *funciones ejercidas y de los riesgos asumidos* por las distintas entidades del grupo.
- Una relación de la titularidad de las *patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles*, así como el importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.
- 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, que justifique su adecuación al principio de libre concurrencia.
- Relación de los *acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios* entre entidades del grupo.
- Relación de los *acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos* celebrados o en curso relativos a las entidades del grupo.
- La *memoria del grupo* o, en su defecto, informe anual equivalente.

Como ya hemos señalado, la documentación exigida por el artículo 19 del RIS no es única para todo el grupo puesto que algunos de los apartados están referidos exclusivamente a información que atañe al obligado tributario. En cualquier caso, existe una cierta indeterminación, porque tal documentación será exigible en cuanto afecte directa o *indirectamente* al obligado tributario. La determinación de la afectación indirecta de una determinada operación al obligado tributario en el

contexto de un grupo de sociedades es una cuestión difícil de precisar y que puede implicar conflictos con la Administración tributaria².

ii. La documentación específica del obligado tributario

El artículo 20.1 del RIS recoge la documentación específica del obligado tributario que éste debe tener a disposición de la Administración tributaria. Se trata, como seguidamente podrá comprobarse, de una extensa, detallada, concreta y sensible documentación. Con carácter general, se deberá tener preparada cinco tipos de información.

En primer lugar, **nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal** de las partes vinculadas que llevan a cabo la operación. Se trata de una información meramente descriptiva y objetiva. A su vez, se exige la descripción detallada de la **naturaleza, características e importe de la operación vinculada**.

En segundo lugar, se hace mención al **análisis de comparabilidad** al que se refiere el artículo 16.2 del RIS y que constituye un momento fundamental. Este análisis de comparabilidad sirve para fundamentar la equiparabilidad de las transacciones, bien porque dos o más operaciones sean equiparables, al no existir diferencias significativas entre ellas que afecten al precio o al margen de la operación, o porque pueden realizarse los ajustes necesarios para eliminar las diferencias que permitan la comparabilidad. Para este análisis se utilizan cinco factores, a saber:

1. Las características específicas de los bienes y servicios objeto de las operaciones vinculadas.
2. Las funciones asumidas por las partes, identificando los riesgos asumidos y los activos utilizados. En cuanto a este análisis funcional, cabe citar como ejemplos de funciones la fabricación, ensamblaje, gestión de compras y de materiales, marketing, distribución y control de existencias, gestión de las garantías y actividades de publicidad, actividades de transporte y almacenaje, plazos de amortización de préstamo y calendario de pagos, entrenamiento y personal. En cuanto a los riesgos asumidos cabe mencionar los riesgos de alteraciones en el coste, precio o existencias, los riesgos financieros, riesgos en los términos de pago y de amortización de préstamo, riesgos en la fabricación y riesgos empresariales relacionados con la propiedad de los activos e instalaciones.
3. Los términos contractuales de los que puedan derivarse las operaciones, teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte.
4. Las características de los mercados en los que se entreguen los bienes o se presten los servicios u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones
5. Por último, cualquier otra circunstancia que sea relevante, citándose como ejemplo las estrategias comerciales. En todo caso, deberán indicarse los comparables internos y externos que deban tomarse en consideración.

La cuestión del análisis de comparabilidad está estrechamente relacionada con el método elegido. Como explica PÉREZ RODILLA y de acuerdo con el artículo 16.5 del RIS dicho análisis podrá ser el instrumento

2 Como afirma PÉREZ RODILLA "cualquier operación entre dos o más entidades del grupo puede afectar indirectamente a una tercera entidad del grupo en la medida en que todas ellas desarrollan sus actividades bajo una unidad común de decisión". (Véase G. PÉREZ RODILLA: "Obligaciones de documentación", *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, AA.VV., (dir. N. CARMONA FERNÁNDEZ), CISS, Valencia, 2009, pág. 415).

adecuado para ofrecer una explicación del método de valoración seleccionado y una demostración de la explicación práctica del método usado para la valoración practicada de la transacción vinculada³.

La normativa reglamentaria prevé también la posibilidad de que el análisis de comparabilidad se lleve a cabo teniendo en cuenta el conjunto de las operaciones realizadas, y no de manera independiente respecto de cada obligación, siempre que se trate de transacciones estrechamente vinculadas entre sí o realizadas de forma conjunta, de manera que pueda acreditarse que la valoración independiente no resulta adecuada.

En tercer lugar, en relación con el **método de valoración** deberá explicarse el método elegido, las razones que han justificado su elección y el valor o intervalo de valores que se derivan de su aplicación. Por lo que se refiere al método, el obligado tributario deberá valorar sus operaciones vinculadas con alguno de los métodos admitidos por la legislación española. Se trata de alguno de los métodos citados en el artículo 16.4 del TRLIS. En primer lugar, el obligado tributario deberá optar para determinar el valor de mercado por alguno de los llamados métodos tradicionales, esto es, el método del precio libre de mercado, método del coste incrementado o método del precio de reventa. Si alguno de estos métodos no pueden emplearse el legislador permite el empleo de otros dos métodos basados en el beneficio: el método de la distribución del resultado o el método del margen neto del conjunto de las operaciones.

Una vez elegido un método, deberán exponerse las razones que han llevado a la elección del mismo, así como el valor o intervalo de valores que se derivan de su aplicación. Por lo que se refiere a las razones, la opción por un método tradicional necesitará menos explicaciones que la elección de un método basado en el beneficio, puesto que aquellos se consideran métodos prioritarios. En cualquier caso, una vez elegido el método puede razonarse teniendo en cuenta las características del mismo. Por ejemplo, el método del precio libre comparable ha sido siempre el método preferido en cuanto determina el precio de mercado de manera más directa. Su uso estará particularmente indicado para aquellos casos en los que existan comparables internos o externos, es decir, cuando la entidad haya realizado operaciones similares con terceros independientes o cuando empresas independientes realicen las mismas operaciones, respectivamente. Asimismo, el obligado tributario deberá dejar hacer mención a los ajustes que sobre la valoración derivada del método deban realizarse como consecuencia de las posibles diferencias entre las transacciones que se comparan.

Sabemos también que el método del coste incrementado está especialmente indicado en las prestaciones de servicio, actividades de montaje o fabricación y venta de productos semielaborados, puesto que en estos casos es fácil calcular un margen de beneficio que añadir al valor de adquisición o coste de producción para determinar el valor de mercado de la operación.

En cuanto al método del precio de reventa se utiliza fundamentalmente en actividades de comercialización, estando particularmente indicado para aquellos supuestos en los que el revendedor del producto no altera los productos adquiridos.

Mayor fundamentación requerirá el empleo de alguno de los métodos basados en el beneficio. Por un lado, el método de la distribución del resultado parte del resultado conjunto de la operación que se distribuye,

3 Vid. G. PÉREZ RODILLA: "Obligaciones de documentación", *ob. cit.*, pág. 418.

de la misma manera que habrían hecho partes independientes en operaciones similares, entre las partes vinculadas intervinientes. La opción por este método está indicado para casos en los que existe un elevado grado de integración en las operaciones efectuadas que hace difícil el análisis de forma separada o cuando cada parte vinculada es titular de intangibles valiosos que contribuyen de forma sustancial al resultado de la operación, siendo difícil encontrar en el mercado operaciones comparables.

La documentación elaborada podrá ser válida para más de un período impositivo, si las circunstancias no varían de manera sustancial

Por último, el método del margen neto del conjunto de las operaciones parte de determinar el margen neto del beneficio que debe atribuirse a un obligado tributario en una operación vinculada. Se trata de un método cada día más empleado.

En cuarto lugar, cuando existan **gastos en concepto de servicios prestados** conjuntamente a favor de varias personas o entidades vinculadas habrá que explicar los criterios de reparto de gastos, así como los acuerdos de reparto de costes, si los hubiera, aparte, por supuesto, de aportarse el resto de documentación que es exigible en el resto de operaciones vinculadas, y que acabamos de transcribir.

El acuerdo de reparto de costes se regula en el artículo 17 del RIS que establece la necesidad de que el obligado tributario incluya la identificación de las demás personas o entidades participantes, el ámbito de las actividades y proyectos, su duración, criterios para cuantificar el reparto de los beneficios esperados, forma de cálculo de sus respectivas aportaciones, especificaciones de las tareas y responsabilidades de los partícipes, las consecuencias de la adhesión o retirada de los partícipes, así como cualquier otra disposición que prevea adaptar el acuerdo a una modificación de las circunstancias económicas.

Esta documentación debe ir dirigida a probar que el servicio prestado produce o puede producir una ventaja o utilidad para su destinatario, que es en definitiva lo que fundamentará su deducibilidad.

Por último, deberá documentarse **cualquier otra información relevante**, así como los **pactos parasociales** suscritos con otros socios. Por lo que se refiere a estos últimos, se trata de pactos privados amparados por el artículo 1.255 del Código Civil, que se utilizan para regular todos los aspectos que la propia sociedad y sus partícipes creen convenientes e imprescindibles. Se trata pues de un contrato privado entendido como un conjunto de pactos o normas que regirán el funcionamiento societario, las relaciones entre los socios y la sociedad, las relaciones de los socios entre sí y la forma en que éstos actuarán frente a terceros.

c. Excepciones al régimen general de documentación: obligaciones de documentación simplificadas

El RIS ha introducido algunas excepciones al régimen general de documentación descrito, tal y como proponía la LMFF. Estas excepciones están previstas para las entidades a las que se refiere el artículo 108

del TRLIS, así como para las personas físicas, pero siempre que no se trate de una persona o entidad residente en un país o territorio calificado de paraíso fiscal.

Las obligaciones de documentación simplificadas varían en función del tipo de transacción realizada y se clasifican en las siguientes:

En primer lugar, si se trata de una persona física, contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al que sea de *aplicación el régimen de estimación objetiva* y realiza operaciones con sociedades en las que la persona física, o su cónyuge, ascendiente, descendiente, de forma individual o conjuntamente con todos ellos, tienen un porcentaje igual o superior al 25 por 100 del capital social o de los fondos propios la documentación a aportar es la contenida en el artículo 20.1 apartados a), b), c) y e), a la que ya nos hemos referido. Es decir, se prescinde únicamente de la contenida en el apartado d), que se refiere a los criterios y acuerdos de reparto de costes cuando se prestan servicios intragrupo.

En relación con esta documentación específica, la simplificación de la misma puede calificarse de insignificante. Además, no debe perderse de vista que los contribuyentes que han optado por el régimen de estimación objetiva lo hacen también teniendo en cuenta la simplificación de las obligaciones formales, que es lo que caracteriza a este régimen de determinación de la base imponible, por lo que esta documentación aun reducida puede considerarse excesiva, en nuestra opinión. En este mismo sentido, se ha caracterizado de severo el régimen de documentación previsto para estos supuestos⁴.

En segundo lugar, si la operación consiste en la *transmisión de un negocio, valores o participaciones representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad no admitida a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/93/CEE* deberá aportarse la documentación contenida en el artículo 20.1 a) y e) y una relativa a las “magnitudes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor”.

En tercer lugar, si la operación consiste en la *transmisión de inmuebles o una operación sobre bienes intangibles* la documentación que deberá aportarse es la contenida en las letras a), c) y e) del artículo 20.1 del RIS.

En cuarto lugar, cuando estemos ante la *prestación de servicios profesionales por un socio profesional*, persona física o una entidad vinculada, además de la documentación señalada en el artículo 20.1 a) deberá aportarse deberá aportarse aquella documentación que justifique que se han cumplido los requisitos establecidos en el artículo 16.6 del RIS.

En quinto y último lugar, se dispone que para el *resto de operaciones vinculadas* realizadas por personas físicas o entidades del artículo 108 del TRLIS deberá documentarse lo establecido en las letras a) y e) del artículo 20.1 del RIS, así como el método de valoración empleado y el intervalo de valores derivado del mismo.

4 Para CAAMAÑO ANIDO “si reflexionamos un poco sobre la magnitud de las obligaciones documentales que se les impone y las conectamos con las sanciones que el apartado 10 del artículo 16 establece para el caso de incumplimiento, fácil es llegar a la conclusión de que cualquier persona bien asesorada que esté sujeta al régimen de estimación objetiva evitará a toda costa entregar y/o recibir bienes y prestar y/o recibir servicios con partes vinculadas”. (Cfr. M.A. CAAMAÑO ANIDO: “Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas”, *ob.cit.*, pág. 52).

d. Petición de información adicional

Al artículo 18 del RIS, en su apartado 4, 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 Ministerio de Economía y Hacienda”.

Por lo que se refiere a la posible petición de información adicional, la Administración tributaria española debería abstenerse de solicitar información que el obligado tributario

no pueda obtener o cuyo coste de cumplimiento sea desproporcionado. En este sentido, cabe recordar que la OCDE ha afirmado que las Administraciones tributarias no deberían solicitar la presentación de documentos que no se encuentren en poder o bajo el control del contribuyente, o no se pueda obtener de cualquier otra forma, como por ejemplo información que no puede ser obtenida legalmente o que no está disponible en la actualidad para el contribuyente por su carácter confidencial para los competidores del contribuyente o no esté publicada y no se puede obtener a través de un requerimiento normal o a través de los datos del mercado. En numerosas ocasiones la información acerca de empresas extranjeras asociadas es esencial en las inspecciones sobre precios de transferencia. De todas formas, reunir tal información puede suponer al contribuyente unos problemas que no se le plantean al elaborar sus propios documentos. En los casos en los que el contribuyente es una filial de una compañía extranjera asociada o es tan sólo un accionista minoritario, la información puede ser difícil de obtener debido a que el contribuyente no tiene el control sobre la empresa asociada.

La normativa
reglamentaria prevé
también la posibilidad
de que el análisis de
comparabilidad se lleve
a cabo teniendo en
cuenta el conjunto de las
operaciones realizadas

e. La documentación para las operaciones con entidades residentes en paraísos fiscales

La normativa reglamentaria prevé una documentación adicional para aquellas operaciones que se hayan realizado con personas o entidades vinculadas residentes en paraísos fiscales. En estos casos, aparte de la documentación establecida con carácter general, el obligado tributario deberá identificar a las personas que, en nombre de dichas personas o entidades, hayan intervenido en la operación, y si se trata de operaciones con entidades, también deberá identificarse a los administradores de las mismas. Además, en estos casos no se aplicarán las excepciones que para las personas físicas y las pequeñas y medianas empresas prevé la normativa, y a la que ya nos hemos referido con anterioridad.

Asimismo, el Reglamento regula la documentación exigible respecto de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales, en el artículo 21. ter del RIS. Este régimen documental se asimila al previsto con carácter general. Las excepciones previstas para el mismo se regulan para los servicios y compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación, así como gastos accesorios. Así, se elimina la obligación documental pero se hace depender del cumplimiento de dos requisitos. En primer lugar, deberá probarse que la operación llevada a cabo responde a un motivo económico válido. Y, en segundo lugar, el obligado tributario tiene que haber realizado

operaciones equiparables con personas o entidades no vinculadas y no residentes en un paraíso fiscal, acreditándose que el valor de dichas operaciones se corresponde con el valor convenido en operaciones equiparables, efectuadas, en su caso, las correcciones oportunas.

5. Régimen sancionador

El régimen sancionador especial, vinculado básicamente a la obligación documental y regulado en el artículo 16.10 del TRLIS, tipifica dos infracciones tributarias que se califican de graves. Ya hemos aludido a la preocupación existente por parte de los obligados tributarios en cuanto a este régimen, justificada por las elevadísimas sanciones que pueden derivarse del mismo. A ello hay que unir la falta de experiencia por parte de muchos obligados tributarios en la materia, al haberse pasado de un régimen jurídico sin ninguna carga documental, a excepción de la prevista en los acuerdos previos de valoración, a un nuevo régimen caracterizado por la profusa documentación exigida.

De modo previo al estudio de las concretas infracciones y sanciones tipificadas, cabe señalar una serie de críticas generales a este régimen. Así, con carácter general, podría denunciarse la esencia misma de este régimen, en lo que se refiere a la conexión exclusiva con la obligación documental. Ello es así, sin perjuicio de que, como ya se ha indicado, nos parezca conveniente una regulación de las obligaciones documentales en los precios de transferencia, desconocida en nuestro Derecho hasta la modificación operada por la LMFF y la consiguiente modificación del RIS, salvo en lo que se refería a los acuerdos previos de valoración. No obstante, el hecho de que el régimen sancionador creado descansa exclusivamente sobre la documentación no puede sino considerarse excesivo. La documentación a aportar es abundantísima y las sanciones en caso de incumplimiento muy elevadas. A ello hay que unir que se han limitado en el desarrollo reglamentario las excepciones al régimen documental que la Exposición de Motivos de la LMFF había anunciado.

Como alternativa, podría haberse optado por considerar las obligaciones de documentación como una manifestación de la buena fe del obligado tributario en el cumplimiento del principio de plena concurrencia que debe seguir sus operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas. Resulta, cuanto menos, difícil de entender, que un obligado tributario que ha cumplido las rigurosas obligaciones de documentación exigidas por la norma reglamentaria pueda ser sancionado, incluso cuando la valoración dada a sus operaciones con entidades vinculadas sea la de mercado.

En relación con estas infracciones se han planteado algunas dudas en cuanto a su validez constitucional, desde diversas perspectivas. Así, cabe preguntarse hasta qué punto el tipo infractor cumple con las exigencias constitucionales de “lex certa”, exigencias que llevaron al Tribunal Constitucional a declarar en la STC 194/2000, de 19 de julio, la inconstitucionalidad de la disposición adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos. El Tribunal señala que para poder sancionar a un ciudadano es indispensable que éste pueda predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye infracción, de manera que la indeterminación de la conducta infractora vulnera las exigencias de taxatividad del artículo 25.1 de la Constitución. Centrándonos en las infracciones que tipifica el artículo 16.10, y teniendo en cuenta la documentación que el reglamento exige, es posible al menos dudar de que en todos los casos el obligado tributario pueda predecir con certeza que su conducta vaya a ser sancionada. Ello es así debido a los conceptos imprecisos y cláusulas genéricas que emplea el

precepto citado al tipificar las infracciones, como enseña se verá⁵.

Como ya hemos tenido ocasión de señalar, la OCDE y el Foro de la UE vienen recomendando prudencia en este ámbito, prudencia que, en nuestra opinión, no se ha visto reflejada en la tipificación de las infracciones en la normativa española. Así, en el capítulo V del Informe de la OCDE sobre Precios de Transferencia ya se recomendó a los Estados... Más recientemente el Foro de la UE ha insistido en esta misma línea, y ha puesto de manifiesto que los precios de transferencia no constituyen una *ciencia*

exacta ya que existen varias posibilidades para calcular el precio de plena competencia. De esta idea, se deduce que las Administraciones fiscales no deberían imponer sanciones automáticamente, sin tener en cuenta las circunstancias del caso, y por el mero hecho de que los precios de transferencia hayan resultado incorrectos⁶. Como también se señala en el Código de Conducta sobre Documentación “Los Estados miembros se abstendrán de imponer cualquier sanción relacionada con la documentación de los contribuyentes que cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de un plazo aceptable, la obligación de presentar una documentación armonizada y coherente, tal y como se describe en el anexo, o las exigencias nacionales en materia de documentación de cualquier Estado miembro y que utilicen debidamente dicha documentación para determinar si sus precios de transferencia respetan las condiciones de plena competencia”. Asimismo se expone con claridad que “los contribuyentes no se exponen a ninguna sanción por falta de cooperación si han acordado adoptar el enfoque de la DPT UE y proporcionan, de manera razonable y en un plazo aceptable, a raíz de una petición específica o durante un control fiscal, información y documentación adicional respecto a la contemplada en el DPT UE a la que se refiere el apartado 18”.

En definitiva, se aconseja a los Estados que no sancionen a aquellos obligados tributarios que hayan cumplido *de buena fe, de forma razonable y dentro de plazo* con la obligación documental. La Administración tributaria española debe tener en cuenta lo señalado, en la medida en que la normativa española, como ya hemos afirmado con anterioridad, debe interpretarse a la luz de esta doctrina.

Resulta, cuanto menos, difícil de entender, que un obligado tributario que ha cumplido las rigurosas obligaciones de documentación exigidas por la norma reglamentaria pueda ser sancionado

5 En este sentido, se ha denunciado la existencia de al menos cinco reproches o dudas razonables de constitucionalidad, a saber: defectos en la tipificación de las infracciones y sanciones; cláusulas genéricas que actúan como normas de cierre de los tipos infractores; remisión a órdenes ministeriales para concretar el tipo, indefinición del ámbito subjetivo del régimen sancionador (los sujetos infractores) e indefinición del ámbito objetivo del precepto (impuestos a los que resulta aplicable). MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, “Régimen sancionador de las operaciones vinculadas”, en *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, AA.VV., (dir. N. CARMONA FERNÁNDEZ), CISS, Valencia, 2009, págs. 475 y 476.

6 Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento europeo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia durante el periodo comprendido entre marzo de 2007 y marzo de 2009 y la propuesta conexas de Código de Conducta revisado para la aplicación efectiva del Convenio de Arbitraje (90/436/CEE de 23 de julio de 1990), Bruselas 14.9.2009, COM (2009) 472 final.

Asimismo, cabe citar el Informe del Consejo de Estado al Anteproyecto de Reglamento en el que se alude a la “probablemente excesiva” amplitud de la información solicitada “derivada de la remisión que hace el artículo 16.2 del TRLIS, definidor de las personas o entidades vinculadas”.

En nuestra normativa, se ha optado por sancionar, de acuerdo con el artículo 16.10, el incumplimiento de la obligación documental, como veremos seguidamente bien porque no se haya aportado la documentación exigida en el RIS, bien porque se haya aplicado incorrectamente la valoración que se deriva de dicha documentación, pero en ningún caso se sancionará la discrepancia en la valoración, que podrá llevar a un ajuste y a la exigencia de los correspondientes intereses de demora, pero no a la imposición de sanciones. Esta circunstancia no deja de ser paradójica en la medida en que es perfectamente posible que un obligado tributario que ha cumplido formalmente con sus obligaciones de documentación no sea sancionado, si también ha aplicado correctamente los métodos para la determinación del valor de mercado por los que ha optado y, en cambio, otro obligado tributario que obrando de buena fe, ha presentado una documentación inexacta en algún extremo, pero que ha determinado correctamente sus precios de transferencia podría ser sancionado por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 16.10 letra a)⁷.

De las dos infracciones tributarias tipificadas, la primera de ellas viene determinada por la no aportación o la aportación de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación regulada en la normativa del impuesto. El principal problema que plantea esta infracción es qué debe entenderse por *documentación incompleta o inexacta*, sobre todo a la vista de la prolija documentación exigida en la normativa. Sería conveniente una interpretación proporcionada y razonable por parte de la Administración de estos términos, a la hora de valorar la infracción tributaria cometida en estos supuestos de documentación inexacta o incompleta. En particular, se plantean especiales dificultades en la valoración de qué debe entenderse por documentación *inexacta*.

En este sentido, CAAMAÑO ANIDO ha señalado en relación con la “documentación incompleta” la dificultad de precisar su significado, teniendo en cuenta la exposición tan personal y subjetiva que encierran algunos de los parámetros exigidos que son meramente descriptivos, como la descripción de las funciones ejercidas o los riesgos asumidos o la obligación de proporcionar una “descripción general de la estructura organizativa, jurídica u operativa del grupo”, entre otros⁸.

La segunda infracción se producirá cuando el valor normal de mercado que se derive de la documentación no sea el declarado por el obligado tributario en cualquiera de los impuestos que pueden verse afectados por la valoración de las operaciones vinculadas, esto es, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Este supuesto se refiere a una aplicación incorrecta de los métodos de valoración que el obligado tributario haya descrito y justificado en su documentación.

7 Así lo han denunciado MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO: “Régimen sancionador de las operaciones vinculadas”, *ob.cit.*, págs.

8 Vid. M.A. CAAMAÑO ANIDO: “Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas”, *ob. cit.*, págs. 49 y 50.

A la hora de determinar el importe de la sanción, la Ley distingue en función de que sea necesario o no realizar corrección valorativa o ajuste por parte de la Administración Tributaria.

En el primer caso, la sanción consistirá en una multa pecuniaria fija cuyo importe será 1.500 euros por cada dato o 15.000 euros por cada conjunto de datos.

Por lo que se refiere a esta sanción el importe se fija, como acaba de señalarse en función del dato o conjunto de datos que se consideren omitidos, inexactos o falsos. El Reglamento concreta qué debe entenderse por dato y por conjunto de datos, distinguiendo en función de que estemos ante la documentación del grupo o la documentación específica del obligado tributario.

Por un lado, en relación con esta última, se califica de “dato” a estos efectos, la información relativa a cada una de las personas o entidades a las que se refiere la letra a), es decir: nombre, apellido, razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del obligado tributario y de las personas con las que se realice la operación, así como descripción detallada de su naturaleza, características e importe de la misma. El “conjunto de datos” se concreta en la información relativa al análisis de comparabilidad, explicación respecto del método de valoración, criterios de reparto de gastos y acuerdos sobre repartos de costes, si los hubiera, y cualquier otra información relevante, así como los pactos parasociales.

Por otro lado, en cuanto a la documentación del grupo, constituye un “dato” la información relativa a cada una de las personas, entidades o importes mencionados en las letras b) y e), esto es: identificación de las distintas entidades que realicen operaciones vinculadas, así como relación de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles. También tendrá la consideración de dato cada uno de los acuerdos de reparto de coste, contratos de prestación de servicio, acuerdos previos de valoración y procedimientos amistosos. Por su parte constituyen “conjuntos de datos” cada una de las informaciones a que se refieren las letras a), c), d), f) e i), a saber: descripción general de la estructura del grupo, descripción de la naturaleza, importe y flujos de las operaciones, descripción general de las funciones ejercidas y los riesgos asumidos, descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia y la memoria del grupo, o en su defecto, informe anual equivalente.

Por otro lado, constituye un “conjunto de datos”, en relación con cada operación o conjunto de operaciones, cuando éstas estén estrechamente ligadas entre sí o se hayan realizado de forma continua las informaciones a las que se refieren las letras b), c), d) y e) del artículo 20.1 y las transcritas en los apartados 6.2.2, 6.2.4 y 6.2.5 enumeradas dentro de las excepciones del régimen general de documentación. ¿??

En el segundo caso, la sanción será una multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe derivado del ajuste a valor de mercado, con un mínimo del doble de la sanción que resultaría por aplicación de la sanción anterior.

El principal problema que plantea esta infracción es qué debe entenderse por documentación incompleta o inexacta, sobre todo a la vista de la prolija documentación exigida en la normativa

En cualquier caso, para poder sancionar a un obligado tributario es obvio que deberá concurrir la culpabilidad, de manera que si el mismo cumple sus obligaciones documentales con la diligencia debida no habrá infracción tributaria ni sanción algunas.

Una cuestión que cabe plantearse es qué sucede en aquellos supuestos en los que el obligado tributario no puede obtener determinada información necesaria para su documentación. No debe obviarse que la vinculación, que determina la existencia de un precio de transferencia, se basa en umbrales de participación muy pequeños, con lo que es plausible que un obligado tributario solicite a una entidad en la que participa una información que puede no serle facilitada. En nuestra opinión, en estos supuestos no puede existir responsabilidad alguna. El obligado tributario deberá, eso sí, justificar ante la Administración tributaria española la ausencia de documentación por este motivo, debiendo abstenerse ésta de sancionar al obligado tributario.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el hecho de que las infracciones tipificadas sean *graves* tiene importantes consecuencias. Así, debe recordarse que el procedimiento amistoso, previsto para eliminar la doble imposición ocasionada como consecuencia de los ajustes fiscales efectuados, está vetado para los supuestos en los que el obligado tributario haya cometido infracción grave. Ahora bien, teniendo en cuenta la filosofía del Foro de la Unión Europea, se ha invitado a los Estados miembros a que modifiquen sus declaraciones unilaterales relativas a la definición del término “sanción grave” a fin de circunscribirlo mejor y plasmar en mayor medida la recomendación del Foro, según la cual, *sólo debería imponerse una sanción grave en casos excepcionales, como el de fraude*.

En cualquier caso, a la vista del modo en el que se han tipificado las infracciones tributarias en la materia, parece razonable entender que no debe cerrarse la vía del procedimiento amistoso en el caso español. Así, como han señalado MARTÍN JIMÉNEZ y CALDERÓN CARRERO, incluso en los casos en los que se impongan sanciones sobre la base del artículo 16.10 del TRLIS, el acceso al procedimiento amistoso no debe denegarse, sobre todo, porque la comisión de los tipos infractores en dicho precepto no está vinculada, de forma directa, a la conducta del contribuyente tratando de eludir la tributación de alguno de los Estados implicados, sino a la elaboración y mantenimiento de la documentación o a la utilización de los valores derivados de la misma⁹.

6. A modo de conclusión

Pese a que la Exposición de Motivos de la LMFF establecía que la reforma operada en el contexto de las operaciones vinculadas respondía a la necesidad de acomodar nuestro Derecho al contexto internacional, el establecimiento de una desorbitada obligación de documentación puede considerarse que va más allá de lo exigido en otros Estados e incluso de lo recomendado por la Unión Europea y la OCDE en esta materia.

9 “Por ejemplo, la Administración española puede apreciar que la documentación es incompleta e intentar realizar el correspondiente ajuste, sancionando de acuerdo con el artículo 16.10.2., pero de ello no se deriva automáticamente 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 procedimiento amistoso, sin que la imposición de la sanción “en la parte española” de la operación justifique la denegación al acceso al mismo”. (Vid. A. MARTÍN JIMÉNEZ y J.M. CALDERÓN CARRERO: “Régimen sancionador de las operaciones vinculadas”, *ob. cit.*, pág. 471).

Así, cabe señalar cómo la OCDE al hacer las recomendaciones sobre documentación señala que la idea subyacente en las Directrices es que no puede exigirse al contribuyente aportar más documentación que la estrictamente necesaria para permitir a la Administración verificar que los precios de transferencia se ajustan al principio de libre concurrencia. Por este motivo el capítulo V de las Directrices buscan encontrar un *justo equilibrio* entre el derecho de la Administración a obtener del obligado tributario la información que permita verificar si fijado en una operación vinculada es consistente con el principio de plena concurrencia y el coste derivado de la obtención de dicha información por el contribuyente.

Esperemos que la aplicación de la normativa se lleve a cabo por parte de la Administración sin perder de vista el principio de proporcionalidad. A la espera de la entrada en vigor de las obligaciones de documentación que hemos analizado más arriba y del resultado que la aplicación práctica de la misma supondrá, no podemos dejar de recomendar, desde estas líneas, una atenuación de estas obligaciones de cara a una futura reforma en la materia.

7. Bibliografía

- CAAMAÑO ANIDO, M.A.: “Comentarios al nuevo régimen de documentación de las operaciones vinculadas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 311, 2009.
- MARTÍN JIMÉNEZ A. y CALDERÓN CARRERO J.M.: “Régimen sancionador de las operaciones vinculadas”, en *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, AA.VV., (dir. N. CARMONA FERNÁNDEZ), CISS, Valencia, 2009.
- PÉREZ RODILLA, G.: “Obligaciones de documentación”, *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, AA.VV., (dir. N. CARMONA FERNÁNDEZ), CISS, Valencia, 2009.



