

SECCIÓN DE FISCALIDAD INTERNACIONAL Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Jurisprudencia reciente en materia de precios de transferencia.

Jose Manuel Calderón
Miembro de la AEDAF

1. Introducción.

A través de esta nota comentamos dos sentencias de la Audiencia Nacional, de 22 y 26 de febrero de 2018, que abordan controversias en materia de precios de transferencia de grupos multinacionales.

Las sentencias objeto de comentario revisan la regularización tributaria efectuada por la Administración española en relación con la aplicación de la normativa de operaciones vinculadas llevada a cabo por parte de dos conocidos grupos multinacionales. Estas sentencias poseen indudable interés desde un punto de vista práctico al examinar cuestiones que de forma recurrente se suscitan o son objeto de discusión en el marco de inspecciones de precios de transferencia (v.gr, benchmarking, umbral de comparabilidad, uso del rango, valor de los precedentes de anteriores comprobaciones, etc.), así como otras que resultan más complejas (e infrecuentes), como el actual enfoque de comprobación de operaciones intragrupo en el marco de reestructuraciones de grupos MNEs. En este sentido, esta “jurisprudencia” permite visualizar elementos relevantes de la actual praxis administrativa, así como del nuevo “*enforcement*” de la normativa de precios de transferencia en España.

Ni que decir tiene que este comentario no constituye un análisis exhaustivo de los casos enjuiciados por la AN y evita entrar en consideraciones de fondo sobre un buen número de cuestiones cuyo análisis requeriría conocer con detalle el expediente.

2. La jurisprudencia de la Audiencia Nacional derivada de sus sentencias de 22 y 26 de febrero de 2018 en los casos Colgate-Palmolive y Microsoft.

2.1. La [SAN de 22 de febrero de 2018 en el caso Colgate Palmolive](#): un litigio de precios de transferencia en el marco de una reestructuración empresarial¹

2.1.1. Principales cuestiones planteadas en el caso Colgate Palmolive

Básicamente, esta sentencia de la AN revisa la legalidad de la regularización realizada por la Administración tributaria española de la política de precios de transferencia implementada por el Grupo MNE Colgate Palmolive tras la reestructuración operativa realizada en el año 2005 que determinó, en lo que se refiere a la filial española de distribución comercial, su conversión en una distribuidora de riesgo limitado remunerada a través de un método de margen neto sobre ventas (TNMM) con atribución del beneficio residual a una nueva entidad suiza que, tras la reestructuración, operaba como “principal” realizando funciones de aprovisionamiento, prestación de servicios estratégicos y ostentando los activos intangibles más significativos para su negocio (marcas, know how) que habían sido sub-licenciados por la matriz americana².

La reestructuración del referido grupo MNE americano trajo consigo cambios relevantes a nivel contractual, operativo y organizativo, afectando igualmente a la política de precios de transferencia. A este respecto, resulta reseñable cómo la filial española pasa de ser un “distribuidor pleno” que también realizaba funciones de aprovisionamiento y que retenía el beneficio residual (descontando el coste del procurement, los servicios intragrupo prestados por el *headquarter* regional francés, y los royalties del 5% sobre ventas pagados a la matriz USA) a ser un “distribuidor de riesgo limitado” que es remunerado con arreglo a TNMM (margen objetivo sobre ventas del 2, 5%), eliminándose el cobro de royalties y los servicios intragrupo, de forma que el beneficio residual se asigna a una entidad suiza (CP Europe) que opera como “principal” tras la reestructuración, aunque se pacta el pago de una “compensación” a la entidad española por parte la entidad suiza en el marco de la reestructuración.

Es decir, tras la reestructuración operativa se alteró de forma muy significativa la distribución de las bases imponibles entre la filial española y el resto del Grupo, de manera que el beneficio residual se transfiere a una entidad suiza y desaparece tanto el

¹ Rec.nº569/2014.

² La sociedad suiza (CP Europe), tras la reestructuración efectuada en 2005, opera “como empresario principal para las operaciones en Europa que organiza la producción aguas arriba en la cadena de suministros y que supervisa aguas abajo las operaciones de comercialización”.

cobro de royalties por parte de la matriz, como el pago de servicios intragrupo al headquarter regional situado en Francia.

La cuestión clave que se plantea en esta sentencia radica en si la regularización llevada a cabo por la Administración tributaria española en relación con la nueva distribución de bases imponibles derivada de la reestructuración resulta correcta o incorrecta de acuerdo con la normativa de precios de transferencia. A este respecto, debe indicarse que tal regularización consistió básicamente en considerar que no se había llevado a cabo una auténtica reestructuración funcional, de manera que el beneficio residual debía ser asignado a la filial distribuidora española por la vía de modificar la metodología y la *tested party* utilizada por el Grupo MNE tras la reestructuración realizada en el año 2005. La Administración tributaria española considera que la entidad suiza debe ser caracterizada como una prestadora de servicios y ser tratada como “*tested party*” a efectos de la aplicación del método Cost-Plus. De esta forma, la regularización determina un cambio de método (se sustituye el margen neto sobre ventas por un Cost-Plus) y de la “*tested party*” (la entidad suiza que operaba como “principal” sustituye a la filial distribuidora española), con una cuantía regularizada por importe de 12.615.796 Eur (FYs 2006-2007).

2.1.2. Principales aportaciones derivadas de la sentencia de la AN en el caso Colgate Palmolive

Estamos ante un caso que, en mi modesta opinión, posee gran relevancia tanto por el conjunto de temas que se abordan en el mismo, como por los enfoques desarrollados por la administración y por la AN en relación con el análisis de una serie de aspectos relevantes de las políticas de precios de transferencia desarrolladas por grupos MNEs.

En este orden de cosas, cabe llamar la atención particularmente sobre las siguientes cuestiones tratadas en el caso Colgate Palmolive:

- **1º Enfoques de comprobación de precios de transferencia cada vez más fácticos y globales:** Tanto la AN como la administración tributaria en último análisis sitúan el centro de gravedad de la controversia en la cuestión de si la reestructuración operativa efectuada en el año 2005 constituyó o no una reorganización funcional genuina que entrañaba cambios significativos en las funciones, activos y riesgos de las distintas entidades del grupo, o por el contrario, se trataba de una reestructuración nominal de corte eminentemente contractual que no alteraba la realidad operativa y funcional pre/post-restructuring para las entidades del Grupo MNE.

- **2º El análisis de la implantación real de las reestructuraciones:** El análisis del carácter genuino de la reestructuración se lleva a cabo a partir de un enfoque no tanto basado en la existencia de “abuso” sino en la “delineación de la realidad de las operaciones” en términos FAR. A su vez, tal análisis (funcional) de la realidad de las operaciones (*implantación real de la reestructuración*) se lleva a cabo no a nivel unilateral sino multilateralmente, esto es, considerando el análisis funcional de los activos, funciones y riesgos de cada una de las entidades del Grupo conectadas con las actividades desarrolladas en España, estableciendo un contraste pre/post-reestructuración. Este análisis fáctico-funcional FAR a escala global de la cadena de valor del grupo MNE en conexión con las operaciones realizadas en territorio español revela un enfoque de comprobación administrativo y de *enforcement* de la normativa de precios de transferencia moderno y claramente conectado con las nuevas tendencias de fiscalidad internacional. De esta forma, cabe poner de relieve cómo en un contexto post-BEPS con más transparencia fiscal y un estándar ALS (arm’s length) más exigente en términos de sustancia económica se produce correlativamente una elevación del umbral de la diligencia en el cumplimiento con la normativa de precios de transferencia y la conveniencia en ciertos casos de adoptar enfoques cooperativos ex ante para prevenir o evitar controversias ex post de difícil gestión.
 - El análisis realizado por parte de la AN de las “pruebas presentadas” por la administración y el contribuyente en relación con la “implantación real de la reestructuración organizativa y funcional” no resulta totalmente convincente ya que, en algunos casos, atiende a elementos que no son determinantes de la existencia o inexistencia de una alteración en las funciones, activos o riesgos pero sí pueden constituir “indicadores” de una implementación de la reestructuración más contractual que operativa.

- **3º Aplicación restrictiva de la doctrina de los propios actos:**
 - El contribuyente invocó la lesión del principio de confianza legítima dado que, por un lado, la administración había inspeccionado previamente los ejercicios 2002 a 2005 sin cuestionar la reestructuración, y, por otro, las autoridades fiscales españolas habían participado en un control fiscal simultáneo con otras autoridades fiscales de Estados miembros que tampoco cuestionaron la reestructuración de la MNE.
 - La AN se limitó a traer a colación la doctrina del TS en la sentencia de 28 de febrero de 2017³ que recoge una formulación matizada de la doctrina

³ Rec.614/2016.

de los propios actos en el sentido de que: *“la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate”*. Ahora bien, la AN puntualiza que dicha vinculación exige que la voluntad exteriorizada en los actos anteriores aparezca como *“inequívoca y definitiva”*.

- La AN destacó que en el acuerdo de liquidación correspondiente a los ejercicios 2002 a 2005, la administración expresamente indicó que los pactos o contratos relacionados con la reestructuración se valorarían y calificarían en los ejercicios en que se produjeran sus efectos económicos de acuerdo con la normativa de operaciones vinculadas, y en tal sentido no podía hablarse de confianza legítima ya que no mediaban *“actos inequívocos o definitivos de los que pueda inferirse la voluntad de la administración con el alcance pretendido por la demandante”*.
 - La AN y el TEAC validan el enfoque de la Administración tributaria cuando indica que la regulación europea de los *“controles fiscales simultáneos”* tiene como finalidad intercambiar la información obtenida en las actuaciones realizadas por cada Administración. No obstante, *“en dicha normativa no se prevé que las autoridades tributarias que intercambian dicha información deban alcanzar una solución o resultado común. Las conclusiones a las que llegue cada Administración, manteniendo o modificando los precios de transferencia fijados en cada país no vinculan a la actuación de otra Administración fiscal diferente”*. La AN confirma tal posición indicando que la referida Directiva no impone que el criterio de una Administración sea prevalente sobre el de otra, al margen de que, en efecto sea deseable la mayor homogeneidad posible (fj.3º).
- **4º Las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE: valor interpretativo e implicaciones en el marco de la valoración de la prueba.**
 - La AN trajo a colación la jurisprudencia del TS (STS de 2 de marzo de 2017, rec.1029/2016) a efectos de poner de relieve el valor interpretativo de las Directrices de Precios de Transferencia, llegando a afirmar que *“entrañan un mandato dirigido a la Administración tributaria que, en el seno de las actuaciones de comprobación –así lo dice expresamente la ley– debe atemperarse a los criterios técnicos y pautas orientadoras que*

en aquellas se recogen”, si bien “no comprometen a los tribunales de justicia, a la hora de resolver los procesos judicial de que sean competentes, a valorar las pruebas procesales con plena supeditación a tales Directrices, que no condicionan ni matizan sus facultades de libre apreciación de la prueba”.

- La AN se opone a la alegación del contribuyente que argumenta que la regularización realizada es contraria a las Directrices OCDE de Precios de Transferencia al alterar la metodología utilizada por el contribuyente (TNMM por un Cost-Plus) y la propia “*tested party*” (la filial distribuidora española por el “principal suizo”). Razona la AN que la Inspección acreditó que la reestructuración del riesgo fue puramente nominal y no real, y la aplicación de la normativa de precios de transferencia (a la luz de las Directrices OCDE) se realizó a partir del examen real (no nominal) de los activos, funciones y riesgos, lo cual trajo consigo modificar tanto la “*tested party*” como el “*método*” para determinar el valor de mercado de los precios de transferencia.

2.1.3. Comentarios finales sobre la sentencia de la AN en el caso Colgate Palmolive

El enfoque de regularización desarrollado por la Administración tributaria y validado por el TEAC y la AN determina de facto una suerte de “*disregard*” (impropio) de la reestructuración organizativa y operativa llevada a cabo por la MNE. No obstante, este desconocimiento de las implicaciones fiscales de la reestructuración en materia de precios de transferencia y de “*profit allocation*” no se lleva a cabo a través de la aplicación de cláusulas antiabuso en sentido estricto o de una invocación de la ausencia de racionalidad comercial de las operaciones (*disregard rule stricto sensu*), sino a partir del análisis fáctico de la operativa funcional de las distintas empresas asociadas involucradas en la reestructuración desde una perspectiva global (multilateral) pre/post-restructuring. Este enfoque de delineación funcional efectiva global de las operaciones (actividades, activos y riesgos) realizado en el marco de una reestructuración o reorganización empresarial es muy exigente para los contribuyentes, ya que los cambios funcionales y organizativos derivados de tales operaciones se materializan de forma gradual y no siempre existe una trazabilidad de los mismos en términos pre/post restructuring.

A su vez, el hecho de que el enfoque llevado a cabo por la Administración y validado por los tribunales resulte muy exigente en términos de carga de la prueba por parte del contribuyente sobre la acreditación de la “*implantación real de la reestructuración*” y conlleve una (discutible) “*dilución*” o “*downgrade*” de la asunción por vía contractual

del control de activos y riesgos significativos plantea un importante desafío para las MNEs que va más allá de los casos de reestructuraciones y que aconseja extremar el deber de diligencia en relación con el cumplimiento con la normativa de precios de transferencia en el sentido de lograr el mayor grado posible de consistencia entre la formalización de la política de precios de transferencia a través de la documentación de precios de transferencia (particularmente los *Master & Local Files*) y la realidad operativa-funcional.

2.2. La [SAN de 26 de febrero de 2018 en el caso Microsoft](#): controversias en materia de comparabilidad de precios de transferencia⁴.

2.2.1. Principales cuestiones planteadas en el caso Microsoft.

Esta sentencia de la AN revisa la regularización tributaria realizada por la Administración tributaria española de la filial local del grupo MNE americano Microsoft, particularmente con respecto a la remuneración obtenida por la misma con arreglo a un contrato de marketing y asistencia en la distribución de productos entre la filial española (Microsoft Ibérica, MS) y la entidad vinculada irlandesa (Microsoft Ireland Operations Ltd, MIOL) vendedora de los productos de software informático.

Básicamente, el objeto de la controversia versa sobre los precios de transferencia fijados en relación con la “comisión” estipulada entre la entidad irlandesa y la filial española como remuneración de las funciones realizadas por esta última en España a los efectos de desarrollar el mercado para la distribución de productos y servicios de la primera a través de acciones de marketing (IS FYs2004-2005, regularización de 12 mill eur).

2.2.2. La jurisprudencia de la AN en el caso Microsoft.

La sentencia aborda una serie de cuestiones típicas que surgen en la mayoría de las “inspecciones de precios de transferencia”, pero además el caso revela el enfoque actual de las autoridades fiscales respecto de determinado tipo de estructuras de distribución comercial y cómo se plantea y debate el “juego” de la carga de la prueba en los tribunales a la hora de acreditar ex post los presupuestos fácticos sobre los que pivota el “*modelo de profit allocation*” articulado por la MNE.

Las principales aportaciones sobre las distintas cuestiones tratadas en la sentencia de la AN se refieren al “cálculo” de la remuneración de mercado correspondiente a la “comisión” fijada en el contrato por los servicios de marketing y distribución de productos Microsoft que debía prestar la filial española a favor de MIOL, pueden sintetizarse de la siguiente forma:

⁴ Rec.337/2014.

- **1º Interpretación del contrato intragrupo en relación con el periodo de liquidación de los pagos:**
 - El contrato intragrupo de 2003 entre MS-MIOL establecía una remuneración basada en la mayor de dos magnitudes: a) un porcentaje de ventas en las que interviene MS según una escala que oscila entre un 18% y un 25% en función del volumen de ventas; y b) un margen del 15% sobre los costes incurridos por MS para esta actividad.
 - De acuerdo con tal fórmula de cálculo, no resulta indiferente el período que se tome para liquidar la comisión, pudiendo tener un impacto significativo sobre el importe de la misma. No obstante, el contrato de 2003 no definía este aspecto, en tanto que el contrato anterior que fue objeto de enmienda sí lo regulaba (plazo de 6 meses).
 - El contribuyente defendió que el período de liquidación era semestral, en tanto que la Inspección defendía que el cómputo de la comisión debía realizarse mensualmente.
 - La AN resolvió esta controversia validando el criterio de la Inspección atendiendo a las reglas de interpretación de los contratos previstas en el Código Civil (arts.1281-1289), tomando en consideración una serie de elementos:
 - Que la mención al período de liquidación semestral había desaparecido en el nuevo contrato.
 - Los actos coetáneos al nuevo contrato: emisión y pago de facturas mensuales por parte de MS y MIOL.
 - Inexistencia de pacto posterior escrito entre las partes que defina tal aspecto, no siendo válidos los acuerdos verbales de acuerdo con el propio contrato.
 - La *ratio decidendi* empleada por la AN pone de relieve la importancia de las distintas estipulaciones recogidas en los contratos, dado que en ausencia de una previsión expresa la Administración tributaria colma tal “laguna” tomando en consideración otros elementos como la propia conducta de las partes.

- **2º Discrepancia en la aplicación del método TNMM en relación con la partida asignada al “fondo de comercio”:**
 - La Inspección ajustó el cálculo realizado por el contribuyente en relación con la aplicación del método TNMM, considerando la distinta clasificación que el fondo de comercio tiene de acuerdo con criterios contables americanos y nacionales, de suerte que en el primer caso el fondo de comercio se excluye del resultado de explotación en tanto que el PGC español lo incluye para calcular el margen operativo. Tal diferencia

- de “GAAP” determinó que el cálculo del margen operativo realizado por el contribuyente cayera dentro del rango de comparables, en tanto que los cálculos llevados a cabo por la Administración determinaban un margen operativo más bajo que quedaba fuera del rango de mercado.
- MS aceptó tal fórmula de cálculo contable, pero se opuso a que fuera utilizada como mecanismo de regularización a los efectos de la aplicación del TNMM, de suerte que la AN confirmó la validez del enfoque de la Inspección al no apreciar argumentos sólidos por parte del contribuyente para oponerse a tal fórmula de cálculo del margen neto sobre ventas (resultado neto de explotación/ventas).
 -
 - **3º Discrepancias con el análisis económico o estudio de comparabilidad.**
 - **3.1. Discrepancias en relación con la versión de la base de datos utilizada (Amadeus).**
 - El contribuyente sostiene que la Inspección ha utilizado una versión de la base de datos Amadeus del año 2009, que contiene datos a los que no podía acceder a efectos de determinar el benchmarking durante los años objeto de comprobación, y tal circunstancia genera indefensión.
 - La AN declaró que la Inspección, el contribuyente y los dos peritos dispusieron de la misma información referida al periodo de análisis 2003-2005, aunque la versión de Amadeus utilizada fuera del 2006 o del 2009.
 - **3.2. Discrepancias con los criterios de selección/rechazo aplicados por parte de la Inspección en su estudio de comparabilidad.**
 - **“Nivel de Independencia”:** El contribuyente argumentó que había 6 compañías de la muestra final del estudio de empresas independientes utilizado por la Inspección sobre las que no habría información de la composición de su accionariado en los ejercicios comprobados y en tal sentido no se habría verificado su “nivel de independencia”.
 - La AN aceptó las evidencias presentadas por la Inspección en relación con el criterio de independencia, rechazando la virtualidad de que en la versión de Amadeus de 2011 tales empresas figuraran como dependientes, ya que ello afectaría a periodos posteriores a los comprobados.
 - **Código de Actividad:** El contribuyente también cuestionó el “código de actividad” de una de las empresas que figuraba en la

muestra final del estudio de comparables de la Inspección, y en tal sentido reclamaba su exclusión de la muestra final.

- Sin embargo, la AN consideró que el código de actividad de tal empresa presentaba suficiente afinidad con el tipo de productos distribuidos por MS. En este sentido, la AN adopta un enfoque de comparabilidad laxo en relación con los estudios elaborados por la Inspección, lo cual debe tenerse presente a la hora de establecer la estrategia procesal en el marco de este tipo de controversias.
 - **“Pérdidas recurrentes”**: El contribuyente también argumentó ante la AN que la Inspección había eliminado 7 empresas de su muestra final de comparables, alegando que ello obedecía a que presentaban “pérdidas” en dos de los tres ejercicios que se toman como referencia. La Inspección contra-argumentó que su enfoque se basaba en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia 2010 y en tal sentido no había eliminado automáticamente a las empresas con pérdidas de la muestra final de comparables, sino que básicamente utilizaba el criterio utilizado por la consultora en el estudio de la empresa consistente en eliminar las compañías que tuvieran una media ponderada de pérdidas operativas en el periodo 2003 a 2005. Sin embargo, también excluyó a una empresa que presentaba pérdidas en dos de los tres ejercicios analizados, coincidiendo con la exclusión realizada por el contribuyente por “falta de información financiera fiable”.
 - La AN validó el criterio expuesto por la Administración.
- **3.3. Discrepancia sobre los motivos para situar la remuneración de MS en el cuartil superior:**
- El contribuyente rechazó que la remuneración de MS debiera de estar por encima de la media de las empresas comparables, en tanto que la Inspección fundamentó el ajuste en el cuartil superior del rango de mercado argumentando que MS realizaba “la gestión global estratégica del negocio (organización, evaluación, supervisión)” en España.
 - El contribuyente se opuso a tal recharacterización funcional de las actividades de MS, trayendo a colación las numerosas funciones estratégicas que desarrollaba MIOL: a) fijación de los precios y condiciones de venta, b) gestión de los envíos físicos, c) la descarga desde su servidor, y d) la gestión de las garantías y devoluciones. Cabe destacar que ninguna de estas funciones de

MIOL fue objeto de controversia. Además, la cartera de clientes, uno de los intangibles de más valor, era de MIOL y no de MS, dado que era la entidad irlandesa la que fijaba la estrategia de gestión de su cartera de clientes.

- No obstante, durante el procedimiento la Inspección realizó actuaciones de comprobación frente a MS y los clientes de MIOL que evidenciaban que MS llevaba a cabo la “gestión global estratégica del negocio de MIOL en España (organización, evaluación, supervisión)” y su actividad comercial de representación comercial en España abarcaba un conjunto de actividades significativas: el ámbito de comercio mayorista de primer nivel, el ámbito de distribución especializada y los propios clientes de esos distribuidores, la comercialización directa con grandes corporaciones, con independencia de que para la realización de esta actividad recibiera o no, con carácter general o puntual directrices de MIOL, y de hecho se acordaban las condiciones comerciales de los contratos con tales clientes directamente por el personal de MS. En este sentido, la Inspección puso de manifiesto esta “funcionalidad exorbitante de MS” respecto de los servicios ordinarios de marketing que terminaban superando el umbral de la promoción para desempeñar una actividad pluridimensional de promoción, asesoramiento y “acercamiento a los clientes”. El contribuyente, por su parte, no pudo documentar ni un solo supuesto en que algún pedido realizado por MS a MIOL fuera rechazado o rectificado por la entidad irlandesa, lo cual se consideró que confirmaba la caracterización funcional de MS que operaba en “dependencia operativa” de MIOL, superando el marco de actividad fijado en el contrato de 2003.
- La Inspección apuntaló la aplicación del cuartil superior del rango utilizando dos criterios complementarios a tal efecto. Por un lado, la Administración elaboró un estudio de comparabilidad más reducido integrado por empresas con un nivel de equiparabilidad más intenso con MS en términos de actividad, cuya mediana venía a coincidir con el referido cuartil superior del estudio de comparabilidad básico. Por otro lado, la Inspección puso en valor el impacto que tenía el diferente criterio contable utilizado por MS en relación con el devengo de los servicios prestados a MIOL.
- La AN consideró que el enfoque y argumentación esgrimida por la Inspección resultaban correctos.

- La AN finalmente confirmó la regularización realizada por la Inspección rechazando la virtualidad de la pericial técnica presentada por el contribuyente, argumentando (de forma un tanto sorprendente) que las conclusiones alcanzadas en tal pericial ya habían sido rechazadas por el tribunal al hilo de la toma en consideración del resto de alegaciones presentadas por el propio contribuyente.

2.2.3. Comentarios finales sobre el caso Microsoft.

En último análisis, la sentencia de la AN en el caso Microsoft permite extraer algunas ideas-forza:

- 1º Las autoridades fiscales están desarrollando comprobaciones de precios de transferencia a partir de enfoques técnicos avanzados y que superan el mero análisis formalista transaccional-contractual y atienden a las actividades efectivamente realizadas bilateralmente por las empresas vinculadas. Es decir, estamos ante comprobaciones de precios de transferencia de nueva generación mucho más analíticas y bilaterales, a pesar de que se aplican métodos unilaterales (TNMM).
- 2º La AN adopta, en nuestra modesta opinión, un enfoque que podría requerir de una mayor ponderación de los argumentos y pruebas presentadas por el contribuyente; el análisis termina siendo poco crítico con las posiciones de la Administración tributaria, limitándose a verificar si tales posiciones están dotadas de una “motivación suficiente” en términos técnicos y fácticos, lo cual posee evidentes implicaciones tanto en relación con el modelo de cumplimiento tributario como con respecto de la estrategia procesal que puede ser más adecuada para los contribuyentes en este contexto. A este respecto, no puede dejar de destacarse cómo la praxis actual de precios de transferencia exige a los contribuyentes un esfuerzo de cumplimiento tributario en términos sustantivos y documentales que en muchos casos resulta desproporcionado y que, además, puede generar indefensión material al suponer de facto una inversión de la carga de la prueba que en muchos casos es difícil de sustanciar por parte de los contribuyentes⁵; la digitalización de los procesos en la que están inmersos

⁵ A este respecto, cabe traer a colación la doctrina del TS en su sentencia de 23 de mayo de 2018 (rec.4202/2017) donde rechazó la aplicación del método basado en el valor catastral por coeficientes a efectos de comprobar el valor real de los inmuebles objeto de transacciones sujetas a ITP. El TS consideró que tal “valor real” o “valor normal de mercado entre partes independientes” es similar al que se aplica en sede del IS y operaciones vinculadas, de suerte que un método como el indicado no constituye un método de comprobación del valor de mercado o real ya que únicamente refleja un valor estimado o presuntivo que obliga a los contribuyentes a probar en contrario a través del mecanismo de la TPC. Es decir, el TS rechaza la aplicación de un método legal por inidóneo para determinar la capacidad

actualmente los grupos empresariales puede hacer todavía más complejo el cumplimiento del principio de plena competencia (la acreditación de la prestación y utilidad de los servicios que están “desmaterializados” y con inputs derivados de distintas divisiones del grupo) en grupos altamente integrados; ello puede traer consigo un mayor número de controversias y de doble imposición residual, contraviniendo los principales objetivos del estándar internacional de plena competencia⁶.

- 3º La AN adopta un umbral de “comparabilidad suficiente” bastante flexible, evitando, con carácter general, entrar en discrepancias técnicas de fondo sobre los estudios de comparabilidad.
- 4º El enfoque de la Administración tributaria en el caso Microsoft difiere de otros casos con características comunes (Dell, Roche, Honda, etc.) donde la alta interrelación entre la filial española y la no residente combinado con el desbordamiento del marco funcional-contractual determinó una regularización basada en la cláusula de EP de los CDI (arts.5.1 y 5) a partir de la doctrina sobre el denominado “asentamiento complejo operativo”. De esta forma, el caso Microsoft supone un precedente interesante en la medida en que la regularización es más contenida y atiende a una más moderna aplicación del estándar de precios de transferencia, lo cual lógicamente posee importantes implicaciones de índole práctico desde la perspectiva del cumplimiento tributario ex ante y la estrategia procesal ex post (audit). Igualmente, cabe destacar cómo la doctrina de la AN se mueve básicamente dentro del estándar internacional del “*arm’s length*” tanto en lo que atañe al funcionamiento del “rango de mercado”, como con respecto a la consideración como “comparables” de entidades que presentan pérdidas (no rechazo automático).

A la vista de esta jurisprudencia y de la creciente complejidad resultante de la aplicación y procedimientos de comprobación de la normativa de precios de transferencia deberían arbitrase mecanismos y medidas que reduzcan el déficit de seguridad jurídica y la excesiva litigiosidad que existe en esta materia. La propia OCDE y otras organizaciones internacionales están desarrollando interesantes iniciativas en esta materia. Sin perjuicio de las mismas y con carácter complementario podría resultar recomendable la articulación en nuestro ordenamiento de un mayor desarrollo y clarificación de la normativa de precios de transferencia a través, por ejemplo, de una

contributiva de los contribuyentes, en la medida en que no sirve para comprobar tal capacidad contributiva e invierte la carga de la prueba y vulnera el principio procesal de igualdad de armas. Tal jurisprudencia posee potencial aplicación en el marco de determinadas comprobaciones de precios de transferencia.

⁶ BIAC, “*Scoping of the Future Revision of Chapter VII (Intra-Group Services) of the Transfer Pricing Guidelines*”, June 20, 2018.

circular administrativa de carácter interpretativo de tal normativa y el funcionamiento de los métodos, tal y como han hecho un buen número de países OCDE y no OCDE. Igualmente, en el plano procedimental podría fijarse un marco de buenas prácticas en materia de inspecciones de precios de transferencia, siguiendo por ejemplo las tendencias de otras administraciones tributarias avanzadas como el *IRS* americano⁷.

⁷ Véase a este respecto la reciente *IRS Guidance on Transfer Pricing Examination Process* (July 2018), que contiene una guía de buenas prácticas y procedimientos para asistir a la administración tributaria americana en la planificación, ejecución y resolución de inspecciones de precios de transferencia. Esta guía está concebida para ser compartida con los contribuyentes al inicio del procedimiento a efectos de que entiendan el proceso y puede existir una colaboración más efectiva con el equipo encargado de la inspección. La guía contiene indicaciones que permiten entender el enfoque actual de las inspecciones de precios de transferencia en EE.UU. Nótese que esta nueva metodología de comprobación de grupos MNEs no constituye un hecho aislado sino que se trata de una tendencia internacional que viene impulsando la OCDE (OECD, *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*, OECD, 2012) y el propio EUJTP (*EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on Transfer Pricing Risk Management*, JTPF/007/2013/EN) y en tal sentido, más allá de permitir visualizar las nuevas tendencias de enforcement administrativo permitiría desarrollar un marco de “buenas prácticas” con respecto a este tipo de comprobaciones fiscales, de manera que se fueran superando casos de “mala praxis de supervisión fiscal”. De hecho, en algunos países como Canadá la jurisprudencia ha establecido un “*reasonable minimum audit standard*” en relación con las comprobaciones por parte de la administración, de suerte que su incumplimiento determina la inversión de la carga de la prueba a favor del contribuyente.