María Crespo Garrido y Manuel Lucas Duran (Directores),
Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades,
Lex Nova Thomson Reuters Aranzadi,
Cizur Menor (Navarra), Primera edición, 2016 (699 págs.)

Aliuska Duardo Sánchez
Investigadora del Departamento de Derecho Público
Universidad del País Vasco UPV/EHU

El régimen jurídico de las operaciones vinculadas, constituye, sin lugar a dudas, uno de los aspectos más complejos, y acaso por ello, más conflictivos del Impuesto sobre Sociedades. Las transacciones entre personas o entidades vinculadas, convenidas a precios diferentes de los de mercado, pueden generar efectos negativos sobre la recaudación tributaria y, por supuesto, alterar las reglas de la libre competencia. En el ámbito español, la Ley 27/2014, reguladora de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su Reglamento, el Real Decreto 634/2015, han introducido modificaciones importantes en el régimen jurídico de este tipo de operaciones. El estudio de dichas modificaciones deviene imprescindible para la actualización de los conocimientos en un tema de importancia capital dentro del campo del Derecho Financiero y Tributario.

Es este el contexto en el que se inserta la obra *Las operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*; dirigida por María Crespo Garrido y Manuel Lucas Durán y publicada por la prestigiosa editorial jurídica *Lex* Nova. El texto viene avalado por las colaboraciones de reconocidos especialistas en la materia del Derecho Financiero y Tributario, provenientes tanto del mundo académico cómo del profesional.

Este libro se estructura en torno a diez capítulos que van abordando, no sólo las principales modificaciones en materia de operaciones vinculadas introducidas por la Ley 27/2014; sino que también tienen en cuenta la influencia, nada despreciable, de las Directrices de la OCDE y del Foro Europeo sobre Precios de Transferencia. Cuenta, además, con un anexo de legislación muy completo; un apéndice de doctrina administrativa, reflejada en una colección de Consultas a la

D.G.T y un anexo de jurisprudencia. Ello, de por sí, constituye un notable esfuerzo de sistematización que, a no dudar, será de gran ayuda para quienes deseen seguir profundizando en esta materia.

María Crespo Garrido, codirectora de la obra y profesora Titular de Hacienda Pública de la Universidad de Alcalá, se ha encargado de redactar el capítulo introductorio. En él, expone las principales novedades introducidas por la Ley 27/2014 y por su Reglamento, las cuales irán desarrollando distintos autores a lo largo de los capítulos siguientes. Se define en esta primera parte la legislación aplicable, y se ofrece una panorámica general de las Operaciones vinculadas: la definición del perímetro de vinculación y el ámbito de aplicación, distinguiendo siempre los ámbitos contable y fiscal, los distintos métodos de valoración de las operaciones vinculadas, los ajustes en la valoración, la documentación de las mismas y, por último, el régimen sancionador de las infracciones que se han tipificado en este ámbito.

En el Capítulo II, el profesor García Luis desarrolla los supuestos de vinculación establecidos en la Ley 27/2014. Dicho de otro modo, explica los criterios que, según la norma, pueden emplearse para determinar la existencia de vinculación de una entidad con otras personas ya sean físicas o jurídicas y el momento en que debe apreciarse el requisito de la vinculación. De este modo, aborda los supuestos de vinculación entre una entidad y las personas relacionadas directamente con la misma; supuestos de vinculación en el ceno de entidades de un mismo grupo y «otros supuestos de vinculación». Éstos últimos, a pesar del título, de ningún modo tienen un carácter residual. Tal es el caso de la vinculación entre una entidad y sus establecimientos permanentes o entre sociedades con partícipes comunes significativos. Por último, se hace referencia a los supuestos de vinculación en el Modelo de Convenio de la OCDE. El análisis de estos supuestos se realiza desde una perspectiva crítica, sin eludir el comentario de los aspectos que pueden resultar conflictivos y de los casos particulares a los que afecta la cuestión en estudio.

La profesora Fraile Fernández analiza en el Capítulo III los métodos de valoración. De ellos habla no sólo desde el prisma de la legislación vigente, bastante parca al respecto, sino también desde las consideraciones de la doctrina, la jurisprudencia, y de las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia. Para ello comienza indagando acerca de aquellas circunstancias de las operaciones entre personas o entidades independientes a las que pudieran ser equiparables las operaciones vinculadas. Después de esta «búsqueda de com-

parables», pasa al análisis de los métodos de valoración tanto directos como indirectos, realizando un desglose de las operaciones que mejor se ajustan, según su criterio, a cada método en particular.

El profesor Merino Jara nos habla en el Capítulo IV de ciertas particularidades de las operaciones vinculadas. Se trata de supuestos concretos de operaciones vinculadas de los que, por su importancia, la Ley hace mención específica. Así se abordan en este apartado los entresijos de los servicios intragrupo, establecimientos permanentes, acuerdos de reparto de costes y reestructuraciones empresariales. En todos estos casos se abunda, del modo que sugiere el propio preámbulo de la Ley 27/2014, en la interpretación de los supuestos a la luz de Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE. No sin que previamente el autor advierta sobre los inconvenientes que plantea el uso de normativa no vinculante (el *denominado Soft Law*) como fuente de interpretación.

En el capítulo V la profesora García-Herrera, trata los «ajustes valorativos en las operaciones vinculadas»; los que han de practicarse en la base imponible del Impuesto cuando se observan discrepancias entre el precio aplicado por las partes intervinientes en una operación y el valor de mercado. Una vez más, estamos ante un estudio de Derecho comparado que rebasa la mera exposición de la normativa interna. Se estudia tanto el ajuste primario como el secundario, los riesgos de doble imposición que pueden surgir de este último y se plantea la restitución patrimonial como una alternativa al ajuste secundario.

La profesora Manzano Silva, desarrolla en el Capítulo VI los acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas o entidades vinculadas. Su naturaleza jurídica, el procedimiento de suscripción, modificación y prórroga y finalmente, la suscripción de acuerdos con otras administraciones tributarias. El análisis crítico realizado en este apartado, permite valorar las ventajas e inconvenientes que presentan los acuerdos; incluso las carencias de la nueva Ley al regular el procedimiento para llevarlos a término.

El profesor Lucas Durán, codirector de la obra, aborda la comprobación del valor normal de mercado y los ajustes en la base imponible del impuesto. Lo hace desde el punto de vista procedimental; complementando, de este modo, los estudios desarrollados previamente en los capítulos III y V. Se detallan aquí, la iniciación, tramitación y terminación de los ajustes primario y bilateral o correlativo, y se hace una «breve referencia», al ajuste secundario. Asimismo, se analizan las particulares del procedimiento cuando intervienen no residentes.

Los procedimientos amistosos en materia de imposición directa, son objeto de estudio por parte de María Catalá García en el Capítulo VIII. Esta autora analiza el artículo 25 del modelo de convenio de la OCDE; así como el procedimiento amistoso previsto, en el ámbito interno, en el RD 1794/2008, de 3 de noviembre, después de que la Disposición Adicional Primera de la Ley del Impuesto sobre la Renta diera carta blanca a su instauración.

En el capítulo IX el profesor Calvo Vérgez, examina las obligaciones de documentación. En esta colaboración se analizan el régimen anterior a la Ley 27/2014 y las modificaciones introducidas por ésta última norma. Este enfoque histórico permite dilucidar el verdadero alcance de las modificaciones introducidas por la nueva Ley en este campo. Tal vez lo más notable de la reforma sea la tendencia a reducir la documentación exigida a las «pequeñas y medianas entidades y la simplificación de sus cargas administrativas, al mismo tiempo que se incrementa la exigencia de transparencia que el buen gobierno actual requiere respecto a las multinacionales».

Cierra la monografía un trabajo dedicado al régimen sancionador, en el ámbito de las operaciones vinculadas, suscrito por Sandra García Bahón. En este apartado, la autora plantea sus dudas acerca de la legalidad y constitucionalidad del Régimen sancionador recogido en el anterior Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, al tiempo que examina la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la materia. También se analizan las infracciones tipificadas en la normativa actual, las sanciones previstas y su posible compatibilidad o incompatibilidad con otras sanciones tributarias.

Las operaciones vinculadas… es una obra que tiene el mérito de llevar a cabo una necesaria actualización de los contenidos tras la modificación de la legislación interna, sin perder de vista que en el ámbito internacional, las operaciones realizadas entre entidades vinculadas radicadas en territorio de la Unión Europea, se atendrán a lo previsto en el contexto del Foro de Precios de Transferencia, y respecto a las operaciones realizadas fuera de la Unión, a las directrices de la OCDE y los Convenios de doble imposición firmados con terceros países. Como ha dicho el profesor Simón Acosta, prologuista de esta monografía, nos encontramos ante un trabajo «unitario, sistemático y completo» acerca del régimen jurídico de las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades.