

LA COMPROBACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS: ¿MODELO UNITARIO O DUAL?

Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (R. G. 4202/2016)

Pilar Álvarez Barbeito

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

José Manuel Calderón Carrero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

EXTRACTO

Este trabajo analiza la importante doctrina administrativa derivada de la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016, dictada en recurso de alzada para unificación de criterio, en relación con determinados aspectos del procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas. En particular, la cuestión central debatida se refiere a si, tras la reforma material y procesal de la regulación de las operaciones vinculadas llevada a cabo por la Ley 36/2006 (de la que es continuista la actual LIS), la Administración tributaria solo puede comprobar las operaciones vinculadas de acuerdo con el procedimiento específicamente establecido (modelo unitario) o por el contrario puede acudir al procedimiento general de inspección e iniciar varias comprobaciones respecto de los distintos sujetos implicados en las operaciones vinculadas (modelo binario/dual). Las consecuencias de uno u otro modelo de procedimiento no son neutrales para las partes implicadas, tal y como se expone a través de este comentario.

1. SUPUESTO DE HECHO

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha emitido una reciente Resolución, de 8 de septiembre de 2016 (R. G. 4202/2016), en relación con las distintas fórmulas y procedimientos que la Administración puede poner en marcha para la comprobación de las operaciones vinculadas. En este caso concreto el tribunal analizó las operaciones vinculadas realizadas entre un profesional de la medicina y la sociedad en la que participaba, al 90%, junto con su cónyuge, entidad dedicada a la actividad de consultorio médico y cuyos ingresos procedían fundamentalmente de la prestación de servicios médicos, al margen de algunos rendimientos por arrendamiento de servicios. Por otra parte, y además de algún personal encargado de tareas administrativas, el referido profesional era el único especialista contratado por la sociedad, desde cuyas instalaciones realizaba también en nombre y por cuenta propia la actividad de medicina para otras entidades, tales como aseguradoras.

En este contexto, la comprobación de las referidas operaciones vinculadas se llevó a cabo a través de dos procedimientos de inspección. Así, en la misma fecha la Administración tributaria puso en marcha actuaciones de carácter general que afectaron, de una parte, al impuesto sobre la renta de las personas físicas del profesional y, por otra, al impuesto sobre sociedades de la entidad, alcanzando ambas a los mismos ejercicios (2007-2008), y terminando con un acuerdo de liquidación que fue objeto de reclamación por parte del socio vinculado ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Canarias, que respaldó la que constituía la principal pretensión del contribuyente.

En concreto, el afectado entendió que, dada la puesta en marcha del procedimiento inspector, en fecha posterior a las modificaciones que tanto la Ley 36/2006 como el Real Decreto 1793/2008 realizaron, respectivamente, sobre el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (RDLeg. 4/2004, TRLIS) así como sobre su reglamento de desarrollo, esta debería ser la normativa aplicable en este caso. Analizada tal regulación específica en el impuesto sobre sociedades sobre el procedimiento aplicable a la comprobación de las operaciones vinculadas, el referido tribunal regional respaldó el argumento del contribuyente en el sentido de entender que no resulta procedente poner en marcha procedimientos de inspección simultáneos e independientes frente a las dos partes vinculadas. Y ello porque las reglas procedimentales aplicables al caso obligan a entender, en primer lugar y a tenor del artículo 16.9 del TRLIS, que las actuaciones de comprobación en el seno de un procedimiento iniciado respecto de un sujeto «se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario» y, en segundo lugar, que «solo cuando la liquidación practicada al obligado tributario, en este caso la sociedad, haya adquirido firmeza, la Administración regularizará la situación tributaria de las demás personas o entidades vinculadas conforme al valor comprobado y firme», extremo que se desprende del artículo 21 del Reglamento del impuesto sobre sociedades (RIS).

En este escenario, considerado gravemente dañoso por el director de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), se interpuso por parte de este un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que ahora ha resuelto el Tribunal Central estimando las pretensiones de la Administración.

2. CRITERIO DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Para llegar a sus conclusiones, el TEAC comienza por analizar cuál era el procedimiento aplicable para comprobar el valor de mercado en el ámbito de las operaciones vinculadas antes y después de la reforma operada por la Ley 36/2006.

Así, considera que antes de la misma, el aludido procedimiento de comprobación se configuraba como un procedimiento autónomo del propio procedimiento inspector que se seguía con el obligado tributario. En ese procedimiento autónomo tenían entrada también las partes vinculadas con el obligado tributario que estaba siendo sometido al procedimiento de inspección, extremo que el TEAC explica porque, conforme a la normativa vigente en ese momento, la Administración solo podía valorar a mercado las operaciones cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas «una tributación en

España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado» o «un diferimiento de dicha tributación». En esa situación convenía la participación de todas las partes implicadas para que la Administración pudiera apreciar la concurrencia de esos aspectos, que lógicamente tenían que valorarse en el conjunto de las entidades o personas implicadas¹.

Sin embargo, tras la entrada en vigor de la Ley 36/2006 –cuya regulación, añadimos nosotros, es muy similar a la actualmente recogida en los arts. 18.9 de la Ley 27/2014 (LIS 2014) y 19 del RD 634/2015 (RIS 2015)–, desaparece la limitación de la «tributación inferior» o del «diferimiento en la tributación», y dado que los obligados tributarios deben valorar a mercado en todo caso las operaciones vinculadas, pudiendo comprobarlo la Administración, el TEAC entiende que pierde su sentido la existencia del citado procedimiento autónomo y especial y, por tanto, la participación en él de las partes vinculadas con el obligado tributario respecto del que se ha iniciado el procedimiento inspector. De ese modo, la comprobación del valor de mercado de tales operaciones pasa a configurarse como una actuación más del procedimiento inspector seguido con el obligado tributario, esto es, se va a desarrollar en el seno del propio procedimiento inspector iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria va a ser objeto de comprobación, de manera que las actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario hasta que se dicte la liquidación como consecuencia de la corrección valorativa. Por su parte, los demás obligados vinculados se integrarán en el procedimiento una vez que este ha concluido respecto del obligado tributario principal, es decir, cuando la Administración ya ha practicado la corrección valorativa y ha girado la liquidación tributaria provisional. Así las cosas, dicha participación queda limitada a la vía de recurso y reclamaciones, no pudiendo intervenir en la fase previa de la comprobación del valor normal de mercado².

Pues bien, tras el análisis de los dos cauces procedimentales existentes antes y después de la aludida reforma operada por la Ley 36/2006, el TEAC puntualiza que «el hecho de que se haya modificado esta regulación procedimental, simplificándola, [...] no significa, [...] que se excluya la posibilidad de que la Administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las distintas partes vinculadas implicadas». A juicio del Tribunal Central, las consideraciones efectuadas en el ámbito regional con apoyo en el artículo 21 del RIS (en la redacción dada a este precepto por el RD 1793/2008) son correctas, pero solo en los casos en los que la Administración haya decidido iniciar un procedimiento de inspección únicamente respecto de una de las partes vinculadas, en cuyo caso es cierto que solo cuando adquiera firmeza la liquidación practicada al obligado tributario podrá la Administración regularizar la situación tributaria del resto de personas vinculadas conforme al valor comprobado y firme.

¹ En relación con el procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas recogido en el TRLIS antes de la reforma operada por la Ley 36/2006, puede consultarse la obra de GARCÍA HERRERA-BLANCO, C.: *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, IEF, Madrid, 2001.

² Sobre el modelo de comprobación de operaciones vinculadas articulado por la Ley 36/2006, puede consultarse el estudio recogido en MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J. M.: *Los precios de transferencia en la encrucijada del siglo XXI*, A Coruña, Netbiblo, 2012.

Ahora bien, concluye el Tribunal Central, dicho precepto, conforme a su literalidad, solo es aplicable en esos casos, de forma que no puede extenderse sin más a los supuestos en los que la Administración haya iniciado procedimientos de inspección simultáneos de las operaciones vinculadas respecto de las distintas partes implicadas.

Esta conclusión, añade el tribunal, en absoluto mengua o incumple las garantías y finalidades perseguidas con la regulación contenida en preceptos como el artículo 16.9 del TRLIS y el artículo 21 del RIS –particularmente las de homogeneidad y coherencia–, ya que cuando se inician procedimientos de inspección respecto de las diferentes partes vinculadas también se asegura que el ajuste se basará en los mismos criterios, al comprobarse a todas las partes a la vez. Al mismo tiempo, el derecho a la defensa de los intereses de estas queda salvaguardado, toda vez que cada una de ellas alegará lo que estime pertinente respecto de la comprobación de valor realizada en el seno de sus respectivos procedimientos de inspección.

3. CONSIDERACIONES CRÍTICAS

Tal y como se desprende de todo lo expuesto anteriormente, el TEAC ha resuelto, en unificación de criterio, que la regulación procedimental de la comprobación de las operaciones vinculadas prevista en el TRLIS tras la reforma operada por la Ley 36/2006 –muy similar, como hemos apuntado, a la actual– no impide en modo alguno que se tramiten varios procedimientos simultáneos de inspección respecto de los distintos contribuyentes con el objeto de comprobar específicamente sus operaciones vinculadas. De acuerdo con esta doctrina del TEAC, las normas reguladoras del procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas (arts. 16.9 TRLIS, en su redacción posterior a la Ley 36/2006, y 21 RIS, en su redacción dada por el RD 1793/2008), que establecen que las actuaciones de comprobación del valor de mercado de las operaciones vinculadas en el marco de un procedimiento de inspección iniciado frente a un obligado tributario «se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario», así como sus consecuencias –obligación de notificar a las otras partes para que eventualmente presenten el correspondiente recurso o la regularización de esas otras partes tras la firmeza de la liquidación provisional frente al obligado tributario principal– no serán de aplicación en los casos donde la Administración inicie dos procedimientos de inspección simultáneos comprobando las operaciones vinculadas llevadas a cabo por las partes implicadas en las mismas.

El TEAC justifica su conclusión entendiendo que esta «modalidad procesal binaria» o de «doble procedimiento» cumple igualmente con las finalidades y garantías que inspiraron el modelo de procedimiento simplificado articulado por la Ley 36/2006, ya que no se perjudican los derechos de defensa y de sigilo, ni se pone en peligro la prescripción, al tiempo que se garantizan la homogeneidad y coherencia del ajuste, al citarse a las distintas partes vinculadas por la Inspección y considerar que de esta forma los ajustes en los dos procedimientos se basarán en los mismos criterios materiales. A este respecto, el tribunal apoya sus argumentos en el hecho de que «la Administración no puede ir contra sus propios actos», extremo que posee trascendencia

práctica, particularmente en el marco de operaciones vinculadas encadenadas, comprobadas con posterioridad o de forma no simultánea o sincrónica, como servicios intragrupo u operaciones triangulares o transacciones integradas en una compleja cadena de suministro.

No obstante lo anterior, a nuestro juicio, no deja de resultar llamativo que el TEAC considere que, en todo caso, el derecho de defensa de las partes estará garantizado en los mismos términos en este modelo de «doble procedimiento» de comprobación de las operaciones vinculadas, sobre la base de que se permite que cada parte presente el correspondiente recurso frente a la liquidación dictada en el procedimiento al que ha estado sujeto.

A nuestro juicio, tales conclusiones podrían sustentarse en aquellos casos en los que, en el procedimiento de revisión, tales recursos puedan tramitarse de forma coetánea o bien puedan acumularse, extremos que han de matizarse teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley General Tributaria (LGT), que configura dicha posibilidad como potestativa requiriendo, además, identidad de ámbito territorial del correspondiente órgano económico-administrativo encargado de resolver.

A este respecto, cabe observar cómo los argumentos desarrollados por el TEAC parecen estar contruidos pensando únicamente en un caso donde el mismo órgano de la Administración tributaria, competente territorialmente, inicia «simultáneamente» un procedimiento de inspección frente a los diferentes contribuyentes implicados en una operación vinculada, ostentando la competencia orgánica-funcional y territorial sobre ambos sujetos, de manera que ambos procedimientos no solo se tramitarán simultáneamente sino que existe o concurre efectiva coordinación de actuaciones al ser realizadas por el mismo órgano instructor o por quienes de él dependan.

En estos casos, lo lógico es que la regularización derivada de los dos procedimientos de inspección desarrollados simultáneamente en realidad integre una regularización completa y bilateral de las operaciones vinculadas comprobadas, de manera que exista consistencia en cuanto a los hechos, la calificación jurídica de las operaciones, la valoración de mercado (metodología, comparables, etc.) y el ajuste primario y secundario (con posibilidad de restitución patrimonial), además de protegerse el derecho de secreto tributario de los contribuyentes comprobados. No obstante, no puede descartarse que los diferentes sujetos vinculados que son parte en operaciones objeto de regularización adopten posiciones distintas e incluso desarrollen estrategias de defensa y controversia asimétricas. Y en este contexto podría plantearse la presentación de recursos de tales sujetos frente a las distintas liquidaciones dictadas. Pues bien, en este escenario, y a tenor del artículo 232.1 b) de la LGT, no resulta del todo claro que las partes vinculadas inspeccionadas se hallen legitimadas para recurrir la liquidación que les afecte dictada frente al otro obligado tributario vinculado³, de suerte que tal eventual falta de legitimación podría plantear problemas

³ El TEAC, en su Resolución de 27 de febrero de 2004, estableció que la legitimación activa para promover reclamación económico-administrativa exige una relación unívoca e inmediata entre quien la ejerce y el objeto de la pretensión, de tal forma que la anulación del acto impugnado produzca un efecto actual y cierto para la recurrente, tanto si es bene-

de defensa⁴. Del mismo modo, cabe pensar también en la posibilidad de que se planteen escenarios muy diversos en lo que se refiere a la terminación de los distintos procedimientos de inspección que hubieran podido iniciarse, de suerte que uno de ellos puede terminar con un acta de conformidad respecto de un contribuyente y, sin embargo, respecto de otro puede acabar con un acta de disconformidad. Ello aconseja que se instrumenten mecanismos específicos que garanticen un tratamiento fiscal uniforme y consistente para todas las partes implicadas en las operaciones vinculadas comprobadas, sin que ello acontezca por el mero hecho de que los contribuyentes puedan personarse en los procedimientos de revisión instados por la otra parte vinculada y ello pueda desplegar efectos para todas las partes (art. 239.5 LGT).

No obstante todo lo anterior, y al margen de los referidos supuestos, en los que un mismo órgano con competencia orgánica-funcional y territorial inicie de forma simultánea los procedimientos de inspección frente a los contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas objeto de comprobación, resulta más difícil aceptar sin matices la tesis del TEAC. Así, consideramos que la doctrina del TEAC, que podría ser aplicable *mutatis mutandis* a la regulación actual del procedimiento de comprobación de las operaciones vinculadas, debería limitar sus efectos a los específicos supuestos en los que se ha planteado, resultando de aplicación general para el resto de los casos la regulación recogida en los artículos 18.12 de la LIS 2014 y 19 del RIS 2015⁵. Y ello, porque las consideraciones que realiza el tribunal en virtud de las cuales las mismas garantías y derechos que han tratado de protegerse con el modelo de procedimiento de inspección único se respetan igualmente cuando se inicia un procedimiento de inspección «binario», pueden perder su virtualidad en aquellos supuestos, nada inusuales, en los que la instrucción de las inspecciones

ficioso como perjudicial, del que surja el interés legítimo. El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 257/1988, declaró que para ostentar legitimación es necesario que con el éxito de la reclamación se represente para el reclamante un beneficio material o jurídico o, por el contrario, la persistencia de la situación fáctica creada o que pudiera crear el acto combatido de la Administración le pudiera originar un perjuicio, debiéndose tratar, en todo caso, de un interés personal y actual. El TEAC, en aplicación de la normativa anterior a la LGT de 1963, resolvió en sentido negativo algunos casos dudosos de legitimación activa: a) no tienen legitimación los accionistas de una sociedad en el procedimiento económico-administrativo instado por la sociedad (Resolución de 16 de enero de 1998); b) no se encuentra legitimado un banco que presta el servicio de caja a un cliente en relación con el apremio dirigido a este (Resolución de 13 de enero de 2000); c) no se encuentra legitimado un cónyuge respecto a las actuaciones realizadas en relación con el otro cónyuge en su condición de administrador de una sociedad, por ejemplo, medidas cautelares, pero sí respecto a la diligencia de embargo a este de una finca de la que dice ser titular el primer cónyuge (Resolución de 8 de marzo de 2000); y d) no existe legitimación del contribuyente para oponerse a los requerimientos de información realizados a terceros referidos al mismo, pues el conocimiento por parte de la Administración de estos datos no afecta a sus intereses sino a partir del momento en que, incorporados a un procedimiento de gestión, sirvan de fundamento a una liquidación tributaria (Resolución de 30 de noviembre de 2001).

⁴ Véase la jurisprudencia constitucional citada en la nota precedente, y las SSTC 10/1999, 121/1999 y 221/1999, sobre el derecho de acceso a los recursos como parte del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la Constitución española.

⁵ Sobre el modelo actual de comprobación de operaciones vinculadas puede consultarse CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «El procedimiento de comprobación en las operaciones vinculadas», *Nuevo Régimen Fiscal de las Operaciones Vinculadas*, CISS, Valencia, 2016.

puede correr a cargo, por ejemplo, de órganos con diferente competencia desde el punto de vista territorial. Basta pensar en sociedades cuyos socios sean residentes en diferentes comunidades autónomas o no residentes en territorio español.

A mayor abundamiento, cabe destacar como el TEAC apenas aborda algunas consecuencias relevantes que se derivan del «modelo binario», esto es, de la simultaneidad de procedimientos de inspección frente a las personas vinculadas implicadas en las operaciones comprobadas. Lo cierto es que dicho modelo binario –a diferencia de lo que acontece en el marco del modelo de procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas de carácter único o «unitario» establecido en nuestro ordenamiento jurídico a partir de la reforma operada por la Ley 36/2006, en el que se investigan las operaciones vinculadas realizadas por un contribuyente– permite a la Administración tributaria obtener más información sobre tales operaciones, y por tanto tener una visión global de las mismas más completa en términos fácticos, documentales y de análisis de activos, funciones y riesgos que la que pueden llegar a tener, en algunos casos, las propias partes vinculadas. Tal información bilateral, resultado de la combinación de los datos obtenidos de los diferentes contribuyentes implicados en la operación vinculada, puede ser usada para fijar y fundamentar el criterio único de regularización frente a los diferentes contribuyentes, en tanto que estos solo tienen acceso a una parte de la referida «información bilateral/combinación de datos», ya que no existe un «expediente único», como sucedía bajo el modelo procedimental previo a la reforma operada por la Ley 36/2006, sino dos o más «expedientes» derivados de los distintos procedimientos de inspección donde se ventila la comprobación de las operaciones vinculadas de que se trate. Es cierto, sin embargo, que el artículo 236 de la LGT regula la puesta de manifiesto de todo el expediente a todos los interesados que hubieran comparecido en la reclamación, de manera que personas distintas a los destinatarios específicos del acto objeto de reclamación pueden tener acceso a la información recogida en el expediente. Ahora bien, no se pierda de vista que para acceder al expediente se requiere el reconocimiento de la legitimación activa en los términos del artículo 232 de la LGT. A su vez, el acceso por terceros a la información confidencial de otros contribuyentes puede entrar en colisión con los derechos protegidos por el secreto tributario⁶.

En nuestra opinión, tal circunstancia, en algunos casos, puede provocar que dicho modelo, que puede comportar una mayor eficacia administrativa –si efectivamente concurren las aludidas circunstancias de identidad competencial y territorial del órgano encargado de las inspecciones–, pueda tensionar excesivamente (y sin justificación suficiente que ampare tal erosión) importantes derechos y garantías que asisten a los afectados, tales como el derecho de defensa de las partes, que pueden ser vinculadas pero no siempre comparten determinada información relativa a la configuración de los precios de transferencia, o el derecho al secreto tributario. De ese modo, la pretendida neutralidad en términos de derecho de defensa que, según el TEAC, resulta de un doble procedimiento de inspección frente a los dos contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas, puede ponerse en tela de juicio en algunos casos.

⁶ Vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, A Coruña, Netbiblo, 2009.

A mayor abundamiento ha de repararse en el hecho de que, si efectivamente el principio de mayor eficacia fundamenta el inicio de varios procedimientos de inspección simultáneos, esto debería llevarse hasta sus últimos términos, de manera que a la hora de comprobar las operaciones vinculadas de que se trate, se analicen todas aquellas operaciones que influyan o impacten de alguna manera sobre las primeras, lo cual no siempre acontece, ni siquiera en comprobaciones sencillas como las relativas a operaciones vinculadas de sociedades de servicios profesionales⁷. Asimismo, cabría plantear si la aludida mayor eficacia de la comprobación en la que se basa la comprobación simultánea de los sujetos implicados en operaciones vinculadas podría amparar una solicitud por parte de estos en tal sentido, en aquellos casos en los que se realice una comprobación unitaria de las operaciones vinculadas, invocando los artículos 98.1 y 149 de la LGT, así como el artículo 103.1 de la Constitución española.

Las consideraciones anteriores ponen de manifiesto la compleja problemática que suscita el tema abordado, llevándonos a entender que las soluciones que puedan arbitrarse para resolver las diferentes situaciones que se planteen en la práctica deben partir del hecho de que el legislador, tras la reforma operada por la Ley 36/2006, optó claramente por un modelo procedimental unitario y no binario, como el que ahora parece estar amparando el TEAC. De ese modo, habrá que entender que las premisas y fundamentos asumidos por este tribunal a efectos de validar el modelo binario de comprobación de operaciones vinculadas únicamente resultarían válidos en determinados casos, como el que se planteó en el marco de la resolución del TEAR de Canarias objeto del recurso interpuesto por el director de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT. Por tanto, creemos que el modelo binario no debería resultar de aplicación general más allá de tales supuestos, e incluso en este ámbito específico deben establecerse mecanismos que garanticen la coordinación procedimental a los efectos del ajuste bilateral, protejan la confidencialidad de determinada información no obtenida en el marco de dos o más procedimientos de inspección desarrollados frente a distintos contribuyentes⁸, y se garanticen igualmente los derechos de las partes a los efectos de la eventual presentación de los correspondientes recursos frente a las liquidaciones tributarias que les afecten. Por todo ello, consideramos que resulta recomendable con carácter general la aplicación del modelo unitario de procedimiento de comprobación de operaciones vinculadas establecido en nuestro ordenamiento tras la reforma operada por la Ley 36/2006.

⁷ Véase, por ejemplo, el caso abordado en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de abril de 2016 (rec. núm. 355/2014).

⁸ En todo caso, debería establecerse que las demás partes vinculadas afectadas por la regularización que accedieran a datos de otros contribuyentes vinculados en este contexto no pudieran usarla para otros fines ni revelarla a terceros, salvo a los efectos de ejercitar sus derechos de defensa, estableciéndose el correspondiente régimen sancionador. A este respecto cabe destacar que en Estados Unidos existe un procedimiento a través del cual el contribuyente afectado por un requerimiento de información en el marco de una inspección tributaria puede solicitar la no revelación de secretos empresariales o la revelación de una determinada manera que proteja su confidencialidad. Vid. CUNNINGHAN, R. y O'BRIEN, J.: «Protecting against the disclosure of trade secrets to independent experts and third-party fact witnesses during an IRS Audit», *The Tax Executive*, n.º 99, marzo-abril, 1990; y SHICK, P.: «US: "Confidentiality of Taxpayer Information"», *International Transfer Pricing Journal*, enero-febrero, 2000.

En este orden de cosas, cabe poner de relieve cómo la propia evolución del estándar internacional relativo a los precios de transferencia y sus consecuencias o derivadas de naturaleza procedimental podría requerir su toma en consideración en España a efectos de reconfigurar el marco normativo y procesal aplicable a las «operaciones vinculadas». Así, no puede desconocerse cómo el *soft law* global sobre el principio de plena competencia (las Directrices OCDE de Precios de Transferencia adaptadas a las Acciones 8-10 y 13 del Plan BEPS) trae consigo un nuevo marco material de cumplimiento en materia de precios de transferencia mucho más exigente y robusto, en términos de sustancia económica, carga de la prueba y obligaciones formales, que está pensado para grandes contribuyentes, evidenciando, por tanto, las diferencias entre «operaciones vinculadas» y «precios de transferencia»⁹.

Asimismo, las tendencias internacionales en materia de procedimientos administrativos para el control y la gestión de riesgos fiscales de los precios de transferencia de las grandes empresas pivotan básicamente sobre dos grandes ejes¹⁰; por un lado, el desarrollo de modelos de comprobación colaborativos que toman en consideración las propias dificultades que afrontan tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes a efectos de lograr un cumplimiento razonable de la normativa de precios de transferencia en un contexto donde las MNE operan con modelos organizativos, estructuras y operaciones complejas, dinámicas y singulares que están altamente influenciadas por la coyuntura económica, el sector y las estrategias de mercado; y, por otro, la necesidad de establecer mecanismos que aseguren la buena gobernanza administrativa y el correcto funcionamiento de los procedimientos de comprobación de los precios de transferencia, contemplando igualmente mecanismos alternativos de resolución de controversias.

9 Sobre esta cuestión puede consultarse el estudio y la bibliografía recogida en CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A.: *Cumplimiento Tributario Cooperativo y Buena Gobernanza Fiscal en la Era BEPS*, Thomson-Aranzadi, 2015.

10 Vid. OECD, *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*, Paris, 2012; e IRS, *Transfer Pricing Audit Roadmap*, 17 de febrero de 2015. A este respecto, resulta reseñable cómo el *US Treasury Inspector General for Tax Administration*, en su informe de 28 de septiembre de 2016 (*Barriers Exist to Property Evaluating Transfer Pricing Issues*), ha insistido en la necesidad de que los equipos de la Inspección del IRS sigan el *IRS' Transfer Pricing Roadmap* en las comprobaciones de precios de transferencia, ya que ello aportaría seguridad jurídica y buena gobernanza administrativa y permitiría una práctica más consistente.