

PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL ÁMBITO INTERNO. LA SENTENCIA DEL TJCE

STELLA RAVENTÓS CALVO

Abogada

Socia de Balaguer-Morera & Asociados.

*Chairman de la Task Force de la Confédération Fiscale
Européenne sobre la jurisprudencia del TJCE*

Extracto:

EL Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha confirmado que la normativa comunitaria no se opone a una ley nacional en materia de precios de transferencia aplicable únicamente a las transacciones transfronterizas. A la luz de la sentencia, el legislador español debería explicar por qué mantiene el artículo 16 de la LIS y el Reglamento de desarrollo en los términos actuales.

Palabras clave: Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, normativa de precios de transferencia y ámbito interno.

TRANSFER PRICING IN THE DOMESTIC SPHERE. THE JUDGMENT OF THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE

STELLA RAVENTÓS CALVO

Abogada

Socia de Balaguer-Morera & Asociados.

Chairman de la Task Force de la Confédération Fiscale Européenne sobre la jurisprudencia del TJCE

Abstract:

THE European Court of Justice has confirmed that Community Law is not contrary to a national rule on transfer pricing only applicable to cross-border transactions. In the light of this judgment, the Spanish legislator should explain why article 16 of the Corporate Income Tax and its developing Regulations are kept in the present terms.

Keywords: European Court of Justice, transfer pricing rules and domestic sphere.

«Como decíamos ayer...»¹

Era de esperar. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) ha dado ha conocer su fallo en el asunto **Société de Gestion Industrielle (SGI)** contra el Estado belga², fallo que sigue la propuesta que había formulado la Abogada General Kokott en sus Conclusiones del 10 de septiembre de 2009, que fueron objeto de un breve comentario en esta misma revista³.

Recordemos la cuestión: SGI, sociedad *holding* residente en Bélgica, concedió a una sociedad francesa, Recydem, participada por aquélla en un 65%, un préstamo sin interés. El fisco belga giró una liquidación complementaria por los intereses que, a un tipo del 5%, la filial hubiera debido satisfacerle⁴. En su defensa, en el marco del litigio ante el Tribunal de Mons, SGI solicitó el planteamiento de la cuestión prejudicial, que el órgano de remisión llevó a cabo en los siguientes términos: «Si el artículo 43 de la CE, en combinación con el artículo 48 de la CE y, si es necesario, con el artículo 12 de la CE, se opone a una normativa de un Estado miembro que, como la que es objeto de examen, comporta el gravamen sobre un beneficio extraordinario o sin contrapartida en sede de la sociedad residente belga que haya concedido el mencionado beneficio a una sociedad establecida en otro Estado miembro, con la cual la sociedad belga está unida, directa o indirectamente, por vínculos de interdependencia, mientras que, en condiciones idénticas, la sociedad residente belga no puede ser sometida a imposición por un beneficio extraordinario o sin contrapartida en el supuesto de que dicho beneficio se conceda a otra sociedad establecida en Bélgica, con respecto a la cual la sociedad belga está unida, directa o indirectamente, por vínculos de interdependencia»⁵.

Pues bien: el TJCE, efectivamente, constata que en la norma belga se da un trato fiscal diferente a la sociedad belga en virtud de que la otra parte (la sociedad participada) sea una sociedad

¹ Fray Luis de León, tras una ausencia algo más larga.

² C-311/08, de 21 de enero de 2010 (NFJ036705).

³ RCyT. CEF, núm. 320 (noviembre 2009).

⁴ En el caso hay más datos y otra operación vinculada, concretamente un pago por dieta de consejo pagado a una sociedad luxemburguesa, que parece desproporcionado a los servicios prestados, en opinión de la administración belga, pero ninguno de estos datos añade nada relevante al caso.

⁵ Traducción de la autora del texto italiano. La versión en español no está disponible en el momento de redactar estas notas.

residente en la misma Bélgica o no ⁶. Dicho trato fiscal desigual constituye una restricción a la libertad de establecimiento consagrada en el artículo 43 de la CE en relación con el 48 de la CE.

Ahora bien, se trata de una restricción justificada. Y justificada, básicamente, por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, entendido como «el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio» ⁷, que se vería afectado si la base imponible aumentase en uno de los Estados y disminuyese en el otro por el valor de los beneficios transferidos ⁸. Por ello, «permitir a las sociedades residentes que transfieran sus beneficios en forma de ventajas anormales o benévolas concedidas a sociedades con las que mantienen vínculos de interdependencia y que están domiciliadas en otros Estados miembros conlleva el riesgo de comprometer un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros. Ello podría poner en peligro, en principio, el sistema mismo del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros ya que, según la elección que hagan las sociedades que mantienen vínculos de interdependencia, el Estado miembro de la sociedad que concede las ventajas anormales o benévolas estaría obligado a renunciar, como Estado de residencia de esa sociedad, a su derecho a gravar los rendimientos de ésta, en beneficio, en su caso, del Estado miembro del domicilio de la sociedad beneficiaria» ⁹.

De todo ello se deduce que la normativa belga (es decir, aplicar las reglas en materia de precios de transferencia tan sólo a las operaciones con sociedades que no sean residentes en Bélgica) «permite al Estado belga ejercer su potestad tributaria sobre las actividades realizadas en su territorio» ¹⁰.

Hay un punto interesante en el razonamiento: el gobierno belga había alegado también, como motivo de justificación, el de la prevención de la evasión fiscal. Y el Tribunal la acepta. Recordemos que en casos anteriores, relativamente recientes ¹¹, esa justificación se había aceptado, pero sólo en el supuesto de montajes puramente artificiales. En el caso que aquí examinamos, esa justificación no hubiera podido aplicarse, puesto que no nos encontramos en SGI ante ningún montaje puramente artificial. Tan sólo en un caso, el *Oy AA* ¹², al que el TJCE hace expresa referencia, se había mencionado la prevención de la evasión fiscal como un objetivo relacionado con el de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. Pero en SGI el Tribunal es meridianamente claro: «una normativa nacional que no tiene por objeto específico excluir de la ventaja fiscal que establece los montajes puramente artificiales (...) puede, no

⁶ En la versión española de la sentencia se ha colado un gazapo: «Semejante diferencia de trato fiscal **de los dividendos** entre las sociedades residentes...». Evidentemente, la referencia a los dividendos no viene al caso porque el asunto no gira en torno a ese tipo de rentas. No está en las versiones inglesa ni italiana, por poner sólo las consultadas.

⁷ Párrafo 60.

⁸ Véase párrafo 62.

⁹ Párrafo 63.

¹⁰ Párrafo 64.

¹¹ C- 264/96, de 16 de julio de 1998 (NFJ006465), *ICI*; C-446/03, de 13 de diciembre de 2005 (NFJ021162), *Marks and Spencer*; C-196/04, de 12 de septiembre de 2006 (NFJ023535), *Cadbury Schweppes* y C-524/04, de 13 de marzo de 2007 (NFJ024996), *Thin Cap Group Litigation*.

¹² C-231/05, de 18 de julio de 2007 (NFJ025966).

obstante, reputarse justificada por el objetivo de prevención de la evasión fiscal considerado junto con el del mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros»¹³. Se van así definiendo los límites de la justificación del reparto de la potestad tributaria¹⁴: en *Marks&Spencer*, el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria debía acompañarse de las otras dos justificaciones, el riesgo de doble imputación de las pérdidas, por un lado, y el riesgo de evasión fiscal; en *Lidl Belgium*¹⁵, el TJCE ya clarificó que bastaban dos de las tres justificaciones, en ese caso, el mantenimiento de la potestad tributaria y el riesgo de la doble compensación de pérdidas y en *Oy AA* ya se vislumbró que la segunda podía ser la evasión fiscal. En *SIGI* se confirma. Puede no estar lejos la sentencia que acepte la del reparto de la potestad tributaria como única justificación.

Por lo demás, el Tribunal, siempre en la línea de la Abogada General Kokott, concluye que la normativa no va más allá de lo necesario, es proporcionada, porque, por un lado, «se basa en un examen de elementos objetivos y verificables para determinar si una transacción presenta el carácter de un montaje artificial con fines fiscales»¹⁶ y por otro, «el contribuyente puede presentar, sin estar sujeto a **restricciones administrativas excesivas**, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró dicha transacción»¹⁷. Y, sobre todo, porque, si del examen se concluye que la transacción va más allá de lo que las sociedades interesadas habrían convenido en circunstancias de plena competencia, es decir, si hay un precio de transferencia, «la medida fiscal debe limitarse a la fracción que supere lo que habría sido convenido de no existir una relación de interdependencia entre dichas sociedades»¹⁸. Ni palabra del ajuste secundario. Es cierto que la Abogada General no lo había mencionado, pero si tan necesario resultase, al Tribunal no le bastaría con limitar la medida fiscal «**a la fracción que supere lo que habría sido convenido**» entre partes independientes. Se trata de corregir para impedir un desplazamiento de bases imponibles de un contribuyente a otro, no de suplir la voluntad de las partes inventándose unos negocios jurídicos inexistentes. Y los jueces del tribunal europeo son, no lo olvidemos, juristas.

Para concluir: es cierto que, como estima algún reconocido autor, esta sentencia se aparta radicalmente de la recaída en *Lankhorst-Hohorst*¹⁹. Pero es que, en primer lugar, no hay que olvidar que después de *Lankhorst* hubo una *Marks&Spencer* que significó un giro de enorme trascendencia²⁰.

¹³ Párrafo 66.

¹⁴ Dicho sea de paso: en *Oy AA*, estas reflexiones las hacía el Tribunal en el ámbito de la proporcionalidad que, como sabemos, es el último eslabón del análisis en la jurisprudencia tradicional. En *SIGI* se encuentra en el mismo examen de las justificaciones.

¹⁵ C-414/06, de 15 de mayo de 2008 (NFJ028333), párrafo 40.

¹⁶ Párrafo 71.

¹⁷ Id. el subrayado es nuestro. Cuando las restricciones administrativas sean excesivas, por tanto, habrá que concluir que la normativa es desproporcionada.

¹⁸ Párrafo 72.

¹⁹ C-324/00, de 12 de diciembre de 2002 (NFJ013286).

²⁰ En la sentencia «*Marks & Spencer: una ocasión perdida*», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, num. 6/2006, la autora ya avanzaba respecto de la justificación del mantenimiento del reparto de la potestad tributaria: «Instrumento fenomenal que el Tribunal ha facilitado a los Estados miembros para, en un futuro, justificar las restricciones al derecho comunitario sin el corsé que supone invocar el principio de coherencia fiscal. Desde luego, con este criterio, *Lankhorst* y *Manninen*, por citar sólo unas pocas, no hubieran sido posibles».

En segundo lugar, y al apreciar el efecto que la sentencia pueda tener en la vida empresarial europea –y de eso se trata, al fin y al cabo–, hay que tener en cuenta que si la reacción más común de los Estados miembros a la referida *Lankhorst* hubiera sido la de Alemania y no la de España ²¹, el efecto sería inversamente proporcional a la consecución del mercado único. Lo que hubiera seguido es la creación de barreras por todas partes y no al revés. Y en su obsesión por crear dichas barreras en torno a cada sociedad individualmente considerada, lo que se consigue es contribuir a paralizar los flujos económicos.

Y si el legislador español, una vez perdida la excusa comunitaria, que tan bien le va cuando le conviene, persiste en mantener las normas sobre precios de transferencia en el ámbito interno, que reconozca abiertamente que ello se debe a una única razón: la de la recaudación procedente de las sanciones que la inspección impondrá a diestro y siniestro cuando no se le presente un *dossier* de precios de transferencia, y de las derivadas de los ajustes secundarios que realizará, mientras intenta averiguar qué arcana intención llevó al contribuyente a transaccionar a esos precios con su sociedad remotamente vinculada.

²¹ Alemania puso fin a la diferencia de trato imponiendo la regla de subcapitalización a las transacciones internas; España –con mucho más tino– suprimió la subcapitalización para las empresas de la Unión Europea.