

LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN EL ÁMBITO INTERNO. UN DISPARATE INNECESARIO

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:

EN las Conclusiones presentadas ante el TJCE por la Abogada General Kokott en el caso C-311/08, *Société de Gestion Industrielle*, se afirma que una norma en materia de precios de transferencia que se aplica tan sólo a las transacciones transfronterizas, a pesar de constituir una restricción a la libertad de establecimiento del artículo 43 de la CE, está justificada y, por tanto, no es incompatible con los principios comunitarios. Si el TJCE respalda estas Conclusiones, la normativa española debería modificarse inmediatamente por haber desaparecido la excusa utilizada para ampliar el ámbito de la norma a las transacciones entre residentes.

Palabras clave: precios de transferencia, ámbito interno, TJCE, artículo 43 y principios comunitarios.

«Matadlos a todos. Dios reconocerá a los suyos»

La frase en cuestión se la atribuyó HEISTERBACH a Arnoud AMALRIC, que la habría pronunciado en el sitio de Béziers ¹, cuando algún alma caritativa le preguntó cómo podrían distinguir, entre los sitiados, a los no herejes de los cátaros (para no matar a los primeros, se supone). Algo parecido debió de decir nuestro legislador cuando, al regular de nuevo la materia de los precios de transferencia, en la que sería la Ley 36/2006 ², algún ingenuo preguntó si una regulación como la establecida anteriormente ³ podía ofrecer algún problema ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), por considerarse que establecía una diferencia de trato no justificada entre los españoles y el resto de los comunitarios europeos.

Sin pensarlo dos veces, sin examinar a fondo la jurisprudencia comunitaria en materia de normas antielusión, especialmente la sentencia Marks & Spencer, a la que nos referiremos más adelante, y sin tan siquiera mirar qué estaban haciendo nuestros socios comunitarios ⁴, nuestro legislador optó por extender a los residentes en España la imposición de una serie de obligaciones sustanciales y formales cuya única razón de ser es, ha sido y será, la de preservar las bases imponibles de cada Estado ⁵. Puso así la venda antes que la herida y, no contento con ello, amplió el ámbito de las obligaciones de una manera tan absolutamente desproporcionada que la regulación española causa estu-por allí donde se realiza un examen comparativo ⁶.

En esta breve nota, sin embargo, vamos a dejar de lado cualquier otra consideración sobre la norma española, que ya ha sido objeto de muy eruditas críticas, y vamos a centrarnos precisamente en el motivo detrás del que se han escudado nuestras autoridades ante el reproche, más que justificado, de que, allí donde no se producía una erosión de la base imponible en España, todo lo relativo a los precios de transferencia y a su documentación está, simplemente, de más ⁷. En una palabra: lo que vamos a examinar en estas notas es la posibilidad de que una normativa dirigida solamente a las operaciones internacionales pudiera ser calificada por el TJCE como incompatible con los principios consagrados

¹ En 1209, durante la cruzada cátara (o albigense).

² Coloquialmente conocida como «la Ley del fraude».

³ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que reproducía lo previsto en la Ley 43/1995

⁴ Que sepamos, aplican la normativa de precios en el ámbito interno España, Chequia, Países Bajos, Polonia y Portugal (quizá alguno más; los disparates no son exclusivos de nuestro país). En cualquier caso, podía esperarse a que se planteara una cuestión prejudicial sobre el tema, como así ha sido, frente a alguno de los Estados miembros que sólo la aplican en las operaciones transfronterizas: Alemania, Bélgica, Italia, Reino Unido, Eslovaquia, Eslovenia, etc. Luxemburgo y Grecia, por ejemplo, no aplican prácticamente ninguna.

⁵ Porque no lo olvidemos: se trata de una discusión entre los diversos Estados, a ver quién se lleva el mayor trozo del pastel; discusión cuyos platos rotos acaba pagando, invariablemente, el contribuyente.

⁶ Véase Agust Karl GUDMUNDSSON, «Lost in Transfer Pricing: The Pitfalls of EU Transfer Pricing Documentation», en *European Taxation*, volume 16, number 1, January/February 2009, IBFD, y también KPMG, *Global Transfer Pricing Review*, 2009.

⁷ Así lo decía, hace unos años, un representante de la doctrina más prestigiosa, Eduardo SANZ GADEA: «En consecuencia, una parte importante de las operaciones vinculadas será neutral, desde la perspectiva fiscal. Así deben acontecer, en teoría y como regla general, cuando las entidades que conforman la unidad económica son residentes en territorio español. Si esta hipótesis es válida, desencadenar largas y complejas controversias judiciales para que el beneficio tribute en sede de otra entidad del mismo grupo no parece que pueda suponer un objetivo irrenunciable de la política fiscal. Por el contrario, tal vez suponga una servidumbre irreflexiva a una forma desconectada de la realidad». En *Impuesto sobre Sociedades* (II), Ediciones CEF, Madrid 2004.

en el Tratado CE, al establecer una diferencia de trato entre los residentes en España y los residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea.

No es tarea demasiado difícil, ni lo hubiera sido para el legislador. Una regulación como la anteriormente vigente –y como la que tiene la mayoría de los Estados miembros–, que impone la obligación de valorar a precios de mercado tan sólo las operaciones transfronterizas, y no las que tienen lugar entre sujetos residentes del propio Estado, es obvio que constituye una diferencia de trato, prohibida, en principio, por el Tratado CE. Y decimos en principio porque, como cualquiera que tenga el mínimo conocimiento de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo sabe, son muchas las normas de los diferentes Estados miembros que se califican como de diferencia de trato. Pero, para que dicha diferencia de trato sea prohibida por los principios comunitarios, es necesario que no esté justificada, no sea idónea para el fin que persigue y sea, además, desproporcionada. Y, con la jurisprudencia más reciente en la mano, no resultaba aventurado decir que una norma que se aplicara tan sólo en situaciones transfronterizas podía estar perfectamente justificada.

La constatación de esta idea la tenemos en las Conclusiones de la Abogada General Kokott, conocidas hace tan sólo unos días, en el caso **Société de Gestion Industrielle (SGI)** contra el Estado belga⁸, en el que se plantea exactamente esa cuestión. El caso objeto de la prejudicial es muy sencillo: 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 satisfacerle⁹. 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»¹⁰.

Para resumirlo en palabras de la Abogada General Juliane Kokott: «el juez remitente pregunta, en resumen, si una disposición nacional como el artículo 26 del Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) es compatible con la libertad de establecimiento del artículo 43 de la CE y con la libre circulación de capitales garantizada por el artículo 56 de la CE –en combinación, si es necesario, con el artículo 12 de la CE–». El mencionado artículo 26 del código belga prevé que, a los beneficios que obtiene una empresa residente en Bélgica, hay que sumarle aquellos beneficios extraordinarios, o sin contraprestación, que la sociedad concede a un contribuyente vinculado a aquella que no tenga la sede social, el establecimiento principal o la sede de dirección o administración en Bélgica. En una palabra,

⁸ C-311/08, Conclusiones publicadas el 10 de septiembre de 2009.

⁹ 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.

¹⁰ Traducción de la autora del texto italiano. La versión en español no estaba disponible en el momento de redactar estas notas.

a un contribuyente (que no «sujeto pasivo», raro término que sólo usa nuestra legislación ¹¹) que sea no residente. Exclusivamente.

La Abogada General Kokott llega fácilmente a una primera conclusión: una norma como la belga constituye un obstáculo a la libertad de establecimiento del artículo 43 de la CE. En el caso de que el préstamo sin contraprestación se realice con una sociedad no residente, se añade un beneficio a la base imponible de la sociedad belga, cosa que no ocurre si el préstamo se le hace a otra sociedad residente en Bélgica. Por tanto, la norma belga otorga un trato desfavorable a la concesión de dicho préstamo a la sociedad no residente. Además, la adición de los intereses a la base imponible de la sociedad belga conlleva el riesgo de una doble imposición, cosa que no puede ocurrir en el supuesto de una operación puramente interna. Doble imposición que, sin embargo, y como ha confirmado recientemente la jurisprudencia del TJCE, no es incompatible con los principios del Tratado CE, ya que deriva del ejercicio paralelo del poder impositivo de cada uno de los Estados miembros ¹².

Ahora bien, como es sabido, la restricción por sí sola no basta para que una norma infrinja las libertades fundamentales, porque dicha restricción puede estar justificada por motivos imperativos de interés general, siempre que: a) sea idónea para garantizar la finalidad buscada por la propia norma y b) no exceda de lo estrictamente necesario para cumplir dicha finalidad, es decir, que no sea desproporcionada.

En tal sentido, los gobiernos intervinientes ¹³ y la propia Comisión alegan, como primera causa de justificación, que la norma belga intenta garantizar un reparto equilibrado del poder impositivo entre los Estados miembros. A dicha justificación se añade la de la lucha contra la evasión fiscal, mediante la prevención de las prácticas abusivas. Hábilmente, Alemania insiste en la prioridad del reparto equilibrado del poder impositivo sobre la lucha contra la evasión fiscal, ya que, de aceptarla el Tribunal, no es necesario analizar la existencia o no de la proporcionalidad, al contrario de lo que debería hacer el Tribunal si la justificación en juego fuera la de la lucha contra la evasión fiscal. Por ello, la Abogada General intenta reconciliar ambas justificaciones, a partir de la jurisprudencia del Tribunal, principalmente en las sentencias Cadbury Schweppes ¹⁴, y Thin Capitalisation Group ¹⁵, es decir, aquellas sentencias que, de un modo u otro, versan sobre normas nacionales antievasión. A ellas se suma la recaída en Marks & Spencer ¹⁶, que mencionó por primera vez el principio del «equilibrio en el reparto de la potestad tributaria» ¹⁷, como alternativa al principio de coherencia fiscal. Según la Abogada General, en Marks & Spencer, el Tribunal reconoció, como justificación de interés general, la tutela del poder impositivo de los Estados miembros, si bien, uniendo a dicha justificación, como requisitos adicionales, la necesidad de impedir que las pérdidas se tomen en consideración por partida doble y la lucha contra la evasión o el fraude fiscal. Estos dos requisitos, sin embargo, desaparecen en posteriores sentencias, en las que se reconoce como razón suficiente por sí misma la tutela del repar-

¹¹ En palabras de uno de los más brillantes tributaristas españoles, José ARIAS VELASCO, «no hay nadie más activo que un contribuyente español».

¹² Las sentencias Block (C-67/08, p. 28 y 31) y Damseaux (C-128/08, p. 35) han confirmado, desafortunadamente, lo que apuntaban ya Kerkhaert-Morres (C- 513/04, p. 20) y Columbus Container Services (C-298/05, p. 43 y 51).

¹³ Además del gobierno belga y de la Comisión, intervinieron el alemán y el sueco. España no acostumbra a intervenir en los casos que no le afectan directamente.

¹⁴ C-196/04.

¹⁵ C-524/04.

¹⁶ C-446/03. Véase «La sentencia Marks & Spencer: una ocasión perdida». En *Quincena Fiscal* Aranzadi, número 6, marzo 2006.

¹⁷ Terminología utilizada en la versión española de Marks & Spencer.

to del poder impositivo de los Estados miembros ¹⁸. Este reparto se manifestaría en la firma de convenios de doble imposición, basados en el modelo OCDE.

En otros casos ¹⁹, por el contrario, parece que haya sido la prevención de la evasión fiscal la única justificación necesaria cuando las normas nacionales sometidas a examen tienen como objeto construcciones puramente artificiales.

Por tanto, concluye la Abogada General, «semejantes construcciones abusivas son solamente una forma particular de injerencia en el reparto del poder impositivo entre los Estados miembros. El hecho de recurrir a construcciones artificiosas con la finalidad de sustraer las rentas a la imposición en un Estado miembro y de sujetarlas, por el contrario, a impuesto en otro Estado, constituye un perjuicio al reparto equilibrado de la potestad fiscal. En consecuencia, la lucha contra este tipo de prácticas, normalmente, no constituye un fin en sí mismo, sino que persigue el objetivo más amplio de garantizar el derecho del Estado miembro a ejercer su potestad impositiva sobre las actividades que se desarrollan en el ámbito de su territorio ²⁰. Sin embargo, ello no significa que la justificación del reparto equilibrado del poder impositivo pueda ser invocada tan sólo en la medida en que subsistan, al mismo tiempo, las condiciones de aplicación de la causa de justificación relativa a la lucha contra las prácticas abusivas. Según el tenor y la finalidad de la disposición nacional a examen, la tutela del reparto equilibrado del poder impositivo puede ser relevante por sí sola o conjuntamente con otros elementos justificativos» ²¹. «El recurso al criterio de la construcción artificial es necesario siempre en que operaciones transfronterizas se presentan exteriormente como actividades económicas normales. En este caso, en resumen, se presume que la operación se ha efectuado en el ámbito de un ejercicio legítimo de la libertad de establecimiento. Sólo en el supuesto de que esa apariencia sea desmentida por la prueba de que, efectivamente, no existe un contexto real económico de la operación en su forma concreta, resulta perjudicado el reparto equilibrado de la potestad impositiva entre los Estados miembros» ²².

Sobre esta construcción, la Abogada General examina el artículo 26 del CIR y concluye que, a pesar de las diferencias que presenta con el artículo 9 del modelo OCDE y con el artículo 4 del Convenio comunitario de arbitraje, la norma belga es adecuada («idónea» es el término italiano más contundente utilizado por la Sra. Kokott) al objetivo de luchar contra las construcciones artificiales creadas por motivos de evasión fiscal (párr. 71).

Queda por ver si, además de adecuada, la norma no va más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar el objetivo buscado, es decir, si se cumple el requisito de proporcionalidad.

En el razonamiento de la señora Kokott, la norma belga, si bien constituye una infracción del principio fundamental de libre establecimiento, no excede de lo necesario para alcanzar el fin que persigue. La proporcionalidad se plasma, según la Abogada General en dos factores: por una parte, la rectificación de los beneficios imposables prevista por la norma, y tal y como se aplica por la Administración tributaria y por los jueces belgas ²³ se limita a una corrección de los beneficios, adecuando

¹⁸ Siempre según las Conclusiones, el paso se produce en OY AA (C-231/05, p. 60) y Lidl Belgium (C-414/06, p. 40).

¹⁹ Cadbury Schweppes (p. 51) y Thin Cap Group Litigation (p. 72).

²⁰ Párrafo 59.

²¹ Párrafo 60.

²² Párrafo 61.

²³ Merece la pena hacer hincapié en este punto: el análisis ante el TJCE no se hace únicamente del texto de la norma, sino también de su aplicación práctica. Lo mencionamos a propósito de la norma antielusión española correspondiente a la

los intereses a los que podrían considerarse de mercado ²⁴. Por otra, la norma analizada no excluye la posibilidad de que el contribuyente pueda demostrar a la Administración tributaria que la operación tiene una justificación económica real y que podría haberse realizado, en las mismas condiciones, entre partes independientes. Posibilidad esta última, la de la prueba por parte del contribuyente, que debe revestir cualquier disposición dirigida a combatir los abusos en materia fiscal.

En conclusión: la norma belga en materia de precios de transferencia comporta, ciertamente, una restricción a la libertad de establecimiento del artículo 43 del Tratado CE. Sin embargo, tal restricción está justificada por la necesidad de preservar el equilibrio en el reparto del poder tributario de los Estados miembros y por luchar contra la evasión fiscal.

Hay que tener presente, en cualquier caso, que no estamos ante la Sentencia del Tribunal, sino ante las Conclusiones de la Abogada General. El Tribunal puede fallar en sentido contrario. No sería la primera vez. Pero no suele ser lo habitual. Más aún cuando a la fundamentación jurídica se une el más básico sentido común. Desde hace décadas se dice, a nivel comunitario, que los impuestos tienen que regularse de forma tal que supongan para el contribuyente la menor carga en cuanto a sus deberes y obligaciones. Pues bien: si una norma tiene como finalidad, no ya la lucha contra la evasión fiscal, como sostienen nuestras autoridades, sino simplemente la tutela del reparto equilibrado entre los Estados miembros, cuando no hay más que un solo Estado miembro que vaya a percibir la renta de un grupo de sociedades, no hay ningún reparto equilibrado que tutelar ²⁵. Ergo: la norma no tiene ningún sentido. Y, además de no tener ningún sentido, incumple la obligación de reducir la carga de los contribuyentes en el cumplimiento de sus deberes tributarios.

Exactamente lo que hace la norma española: una normativa que exige, no sólo valorar las operaciones a precio de mercado sino, además, elaborar un *dossier* de precios de transferencia, en los términos previstos reglamentariamente, cuando no hay erosión de la base imponible en España, impone una carga exacerbada al contribuyente. A cambio de nada, porque no hay nada que proteger. Y no sirve decir que las obligaciones son reducidas para los contribuyentes de menos capacidad. Esa menor capacidad queda, en la práctica, reservada a pocos casos. En casos de grupos ²⁶ de una cierta envergadura pero con operaciones puramente internas, la documentación se exige en toda su extensión (y todo su coste).

Con las Conclusiones en el caso SGI la excusa de las obligaciones comunitarias se tambalea y falta poco para que se derrumbe estrepitosamente. Si la sentencia del Tribunal de Luxemburgo sigue la recomendación de la Abogada General resulta imprescindible, desde ya mismo, recurrir al bidón de gasolina y a la cerilla ²⁷. Para alivio de muchísimos contribuyentes españoles.

Directiva matriz-filial que se contiene en el artículo 14.1 h) de la LIRNR. La Comisión no debía haber examinado tan sólo el texto legal, sino la aplicación que del mismo hace la inspección tributaria. Véase a tal respecto informe de la Sección de Fiscalidad Internacional de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

²⁴ Hay que preguntarse qué pensaría la Abogada General ante la terrorífica historia-ficción que supone el ajuste secundario previsto en la ley española.

²⁵ Con la excepción de las operaciones en que intervengan sociedades con bases imponibles negativas, lo que ya estaba adecuadamente recogido en la Ley 43/1995 y en el Real Decreto Legislativo 2/2004.

²⁶ Se utiliza el término «grupo» para simplificar. La norma española tiene un ámbito mucho más extenso del que se entiende normalmente por ello. Precisamente son los grupos que consolidan fiscalmente los únicos eximidos de la obligación de documentar sus operaciones internas.

²⁷ Permítasenos este pequeño homenaje al gobierno sueco.