

LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS POR SERVICIOS INTRAGRUPO

(Comentario a la doctrina del TEAC en su Resolución de 25 de julio de 2007)*

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO
Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de La Coruña

Extracto:

EL presente trabajo tiene por objeto el examen de la doctrina resultante de la resolución del TEAC de 25 de julio de 2007, en la que se aborda la cuestión de la deducibilidad de gastos derivados de servicios intragrupo de carácter transfronterizo. La Inspección de los Tributos española argumentó que la filial no acreditó la efectiva prestación de los servicios o su realidad, sin entrar, por tanto, en la cuestión de su correcta o incorrecta valoración. El caso atañe, por tanto, a las condiciones de deducibilidad de los servicios intragrupo para una filial, aunque esta doctrina también puede ser examinada desde el otro ángulo, esto es, los supuestos en los que debe entenderse procedente la facturación por prestación de servicios por parte de una entidad matriz (o una entidad vinculada que desarrolla una función específica dentro del grupo como *holding* regional, central de servicios, etc.) a las entidades filiales vinculadas.

El interés que posee esta concreta resolución radica en que estamos ante una doctrina administrativa consolidada que, tras la reforma operada por la Ley 36/2006 en el artículo 16 del TRLIS, podría tener implicaciones de mayor alcance, dado que la regla de valoración derivada del principio de plena competencia se aplica actualmente también en el marco de servicios prestados en operaciones internas.

Palabras clave: servicios intragrupo, operaciones vinculadas, deducibilidad de gastos y control fiscal sobre operaciones internacionales.

* Véase el texto íntegro de esta resolución en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 299, febrero 2008 o en *Normacef Fiscal* (NFJ026891).

Sumario

- I. Introducción.
- II. Comentario a la resolución del TEAC.
 - 1. Resultan de aplicación en el ámbito de las operaciones vinculadas las reglas generales sobre deducibilidad de gastos recogidas en el TRLIS.
 - 2. La deducibilidad de gastos por prestación de servicios intragrupo presenta ciertas particularidades en relación con las reglas generales de deducibilidad de gastos.
 - 3. Las reglas de deducibilidad de gastos por servicios intragrupo de acuerdo con las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.
 - 4. La aplicación al caso de los principios OCDE sobre las prestaciones de servicios intragrupo.
- III. Algunas consideraciones críticas sobre la doctrina del TEAC.
- IV. Consideraciones finales.

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto el examen de la doctrina resultante de la resolución del TEAC de 25 de julio de 2007 ¹, en la que se aborda la cuestión de la deducibilidad de gastos derivados de servicios intragrupo de carácter transfronterizo. En particular, se trata de un caso donde los servicios son prestados a una filial española que forma parte de un grupo de empresas multinacional con matriz americana, aunque los servicios controvertidos son prestados por una entidad suiza que opera como «central de servicios de coordinación para Europa». La filial española era objeto de al menos cuatro tipos de prestaciones de servicios intragrupo, de suerte que la Inspección española aceptó la deducibilidad de los gastos referidos a tres de los cuatro tipos de servicios intragrupo prestados, excluyendo la deducibilidad de un subgrupo de servicios (los prestados por la entidad suiza).

La Inspección de los Tributos española argumentó que la filial española no acreditó la efectiva prestación de los servicios o su realidad, sin entrar, por tanto, en la cuestión de su correcta o incorrecta valoración. El caso atañe fundamentalmente a las condiciones de deducibilidad de los servicios intragrupo para una filial, aunque esta doctrina también puede ser examinada desde el otro ángulo, esto es, los supuestos en los que debe entenderse procedente la facturación por prestación de servicios por parte de una entidad matriz (o una entidad vinculada que desarrolla una función específica dentro del grupo como *holding* regional, central de servicios, etc.) a las entidades filiales vinculadas.

El interés que posee analizar esta concreta resolución radica en que estamos ante una doctrina administrativa consolidada ² que, tras la reforma operada por la Ley 36/2006 en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), podría tener implicaciones de mayor alcance, dado que la regla de valoración derivada del principio de plena competencia se aplica actualmente también en el marco de servicios prestados en operaciones internas.

¹ RG 01676/2006, Vocalía 10 (NFJ026891).

² A este respecto, véanse los trabajos de REY ARNAIZ, «El apoyo a la gestión en las sociedades vinculadas», *Gaceta Fiscal*, n.º 157, 1997; MEIJER GONZÁLEZ, «Spain: Tax treatment of Intercompany Management fees», *International Transfer Pricing Journal*, vol. 6, n.º 1, 1999, pág. 8 y ss.; GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el IS*, IEF, Madrid, 2001, pág. 207 y ss.; y MORA-GIL, PÉREZ AGUILAR y GIL-ROBLES, «Spain's Treatment of Management Service Expenses between related parties», *TNI*, abril 2003, pág. 143 y ss.

II. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN DEL TEAC

En los apartados siguientes tratamos de sintetizar y analizar los principios que, en nuestra opinión, podrían extraerse de esta relevante resolución del TEAC, a los efectos de la aplicación de la legislación española sobre operaciones vinculadas (art. 16 del TRLIS).

1. Resultan de aplicación en el ámbito de las operaciones vinculadas las reglas generales sobre deducibilidad de gastos recogidas en el TRLIS.

De acuerdo con el TEAC, la deducibilidad de un gasto derivado de un servicio intragrupo está sujeto al cumplimiento de los siguientes condicionantes, a saber:

- Realidad del gasto.
- Justificación documental del gasto.
- Contabilización ³.
- Imputación al ejercicio correspondiente.
- Correlación con los ingresos.

³ Nótese, no obstante, que la norma imperativa de valoración prevista en el artículo 16 del TRLIS (en la redacción dada por la Ley 36/2006), a nuestro juicio, permite la realización de un ajuste fiscal extracontable de signo positivo y negativo por parte del contribuyente. Igualmente, los ajustes fiscales que puede hacer la Administración en aplicación del artículo 16 del TRLIS tienen, lógicamente, carácter extracontable y deben ser bilaterales, cuando menos, en operaciones internas. No obstante, debe advertirse que la cuestión planteada, esto es, la posibilidad de efectuar ajustes fiscales extracontables por parte del contribuyente resulta controvertida en el marco del artículo 16 del TRLIS. En este sentido, existen destacados autores, como SANZ GADEA, que se han posicionado a favor de una valoración contable de acuerdo con el valor normal de mercado coincidente con la resultante del artículo 16 TRLIS (vid.: SANZ GADEA, «Leyes 35/2006 y 36/2006: modificaciones en el IS», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 287, 2007, pág. 41 y ss.). En parecidos términos, vid.: SUÁREZ MOSQUERA, «La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal», *Documentos del IEF*, n.º 19/2007. Resultaría interesante que en el reglamento de desarrollo de la Ley 36/2006 se adoptara una posición sobre los eventuales «ajustes fiscales extracontables» que puede realizar el contribuyente tras la realización de la operación vinculada y con anterioridad a la presentación de su autoliquidación (o incluso con posterioridad), con motivo, por ejemplo, de un análisis de comparabilidad más detenido realizado a posteriori (se encuentra un comparable interno o externo con posterioridad a la realización de la operación vinculada). Esta cuestión se menciona en las Directrices OCDE 1995 de Precios de Transferencia (parágrafos 4.38 y 4.39) y se aborda en el informe OCDE 2006 sobre Comparabilidad (OECD, *Comparability: public invitation to comment on a series of draft issues*, OECD, París, 2006, págs. 11-14), así como en las propias US Treasury Regulations de EE.UU. [US Revenue Procedure 99-32 y Treas Reg. Sec. 1.482-1(a)(3)], o en la Circular neerlandesa sobre aplicación del principio de plena competencia (Sec. 1.2), y en el propio Código de Conducta UE sobre documentación de Precios de Transferencia (párrafo 16). Esta cuestión, ciertamente, presenta importantes conexiones con la del ajuste secundario e incluso con el inicio del procedimiento amistoso (podría constituir un supuesto del artículo 25.3 del Modelo de Convenio de la OCDE) que deberían ser abordadas sistemáticamente. Concretamente, cabe plantear si un contribuyente debe aplicar la norma de ajuste secundario cuando realiza un ajuste fiscal extracontable. Sobre estas cuestiones, vid. ROSENBLUM, «Self-Initiated Transfer Pricing Adjustments», *TNI*, junio 4, 2007, pág. 1.019 y ss.

En esta línea, el TEAC enfatiza la importancia del requisito de la correlación, en el sentido de la necesidad de la existencia de un beneficio para la receptora derivado de la prestación del servicio.

No obstante, el TEAC reconoce que en el ámbito de las operaciones vinculadas el requisito de la correlación debe interpretarse de acuerdo con los principios resultantes de las denominadas «Directrices OCDE de Precios de Transferencia» que constituyen «la principal fuente de interpretación en la materia». Por tanto, correlación debe leerse como «beneficio o utilidad» en el sentido previsto en el Capítulo VII de Servicios Intragruppo de las Directrices OCDE.

Asimismo, se indica que, de acuerdo con la doctrina del TEAC y de la AN (SAN de 4 noviembre de 2004), la deducibilidad de gastos en operaciones vinculadas pasa por constatar dos circunstancias positivas y una negativa.

Las dos circunstancias positivas consistirían en constatar la existencia de un auténtico servicio (la realidad o efectividad del servicio) y justificar que este está directamente relacionado con la obtención del beneficio de la entidad prestataria (correlación/beneficio, ventaja o utilidad). En tanto que la negativa consistiría en constatar que el pago por el servicio no constituye un donativo o liberalidad.

2. La deducibilidad de gastos por prestación de servicios intragruppo presenta ciertas particularidades en relación con las reglas generales de deducibilidad de gastos.

Efectivamente, el TEAC acepta igualmente que en el contexto de las operaciones vinculadas rigen ciertas reglas fiscales especiales como las resultantes del artículo 16.5 del TRLIS.

Básicamente, el TEAC viene a mantener que los principales requisitos de deducibilidad de gastos por servicios experimentan una importante modulación en el contexto de las operaciones vinculadas, precisamente por las especiales circunstancias en las que se prestan. Así, los tres principales requisitos de deducibilidad deben reinterpretarse en este contexto de la siguiente forma:

- La realidad o efectividad de la prestación del servicio: en el ámbito de las operaciones vinculadas debe observarse por parte de las autoridades fiscales una mayor prevención y exigencia en la acreditación de la realidad del gasto o la efectiva prestación del servicio.
- El requisito de la correlación debe interpretarse en el sentido de beneficio, ventaja o utilidad en los términos establecidos en el Capítulo VII de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.
- Valoración: los servicios prestados son deducibles como gasto en la cuantía correspondiente a su valoración de acuerdo con los métodos que desarrollan el principio de plena competencia (*v.gr.*, el Coste Incrementado o *Cost-Plus*).

Con todo, debe destacarse la tendencia generalizada por parte de la Inspección y el TEAC a denegar la deducibilidad del gasto por servicios intragruppo basándose en la falta de acreditación de la

efectividad del servicio o del beneficio o utilidad del mismo para la filial, sin entrar por tanto en la cuestión de su valoración⁴. Como veremos, los requisitos de efectividad y beneficio están muy conectados. El requisito de la valoración también presenta una cierta conexión con los dos requisitos anteriores, dado que la fórmula o sistema de facturación (cómo se configura el coste y precio del servicio) incide en cierta medida en la cuestión de la (acreditación de la) efectividad del servicio, toda vez que si la entidad prestadora no es capaz de acreditar qué costes ha repercutido a la filial por los servicios que le factura tal circunstancia puede conducir a pensar que tal servicio no se ha prestado efectivamente.

Asimismo, de la resolución puede inferirse igualmente la idea de que en el caso de operaciones vinculadas con entidades no residentes que puedan implicar una reducción de la base imponible de una entidad española, las condiciones para admitir la deducibilidad de los gastos por servicios prestados por entidades vinculadas no residentes pueden ser más rigurosas que si se trata de una situación puramente interna (comparable, esto es, entre entidades vinculadas).

Tal posición resulta lógica desde una perspectiva netamente española o que tenga en cuenta el interés fiscal de la Hacienda pública española. No obstante, no puede perderse de vista que el principio de plena competencia constituye un principio consolidado de fiscalidad internacional que debe interpretarse y aplicarse «simétrica y bilateralmente» –siguiendo las Directrices OCDE de Precios de Transferencia– por las autoridades de los diferentes Estados que supervisan las operaciones vinculadas, especialmente allí donde resulta aplicable un convenio de doble imposición que siga el artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición o incluso en toda operación transfronteriza comunitaria (tras la STJCE en el caso *Test Claimants in the Thin Cap Group*⁵). En este sentido, como veremos más adelante la aplicación por la Administración española de la normativa sobre operaciones vinculadas está sujeta a determinados límites que resultan de los propios convenios de doble imposición y del Derecho comunitario.

3. Las reglas de deducibilidad de gastos por servicios intragrupo de acuerdo con las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

Una vez expuestas las condiciones generales y específicas para la deducción de gastos por servicios intragrupo, el TEAC se refirió a la interpretación que las Directrices OCDE de Precios de Transferencia establecen en relación con tales condicionantes específicos.

En este orden de cosas, el TEAC puso de relieve cómo el Capítulo VII de las Directrices OCDE referido a servicios intragrupo contiene principios que resultan consistentes con la doctrina de tal tribunal sobre deducibilidad de gastos por servicios entre entidades vinculadas. Así, se indica que las Directrices OCDE señalan que existen dos grandes cuestiones en relación con la prestación de ser-

⁴ Nótese que el TEAC ha rechazado entrar a analizar la corrección de la aplicación de los métodos de valoración del artículo 16 del TRLIS, entendiéndolo que solo debe velar por la corrección formal del procedimiento evaluatorio llevado a cabo por la Administración tributaria (RTEAC de 25 de julio de 2007). A nuestro juicio, tal doctrina debería matizarse en el sentido de poder revisarse la metodología valorativa recogida en la liquidación tributaria.

⁵ STJCE de 13 de marzo de 2007, C-524/04.

vicios intragrupo, a saber: a) la realidad o efectividad del servicio, y b) su valoración. Y, respecto de la primera cuestión el TEAC enfatiza que, según las Directrices OCDE, no se presta auténticamente un servicio cuando no se atiende a una necesidad identificada específica de una entidad del grupo (*v.gr.*, una filial) sino que responde a la política de grupo. En este sentido, puede entreverse aquí la conexión que se traza entre la efectividad del servicio y el beneficio, ventaja o utilidad derivado del mismo para la prestataria.

Es decir, el TEAC parece aceptar el principio OCDE que resulta de la interpretación del requisito de la efectividad o realidad del servicio por referencia a la utilidad o ventaja económica o comercial que resulta del mismo para la entidad prestataria, por la vía de preguntarse si, en situaciones comparables o equiparables una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra independiente la ejecución de esa actividad.

En esta misma línea, el TEAC se hace eco de la doctrina OCDE con arreglo a la cual «no se justificarán pagos como deducción a efectos fiscales si una empresa asociada solo obtiene un provecho indirecto o lejano» (Informe OCDE 1979 de precios de transferencia), o «cuando se obtienen ventajas indirectas que se deben a que forma parte de una entidad más amplia y no a una actividad específica ejercida» (parágrafo 7.13 de las Directrices OCDE 1995).

En tercer lugar, el TEAC trae a colación el principio OCDE con arreglo al cual los gastos en los que incurra la matriz en calidad de accionista para tutelar, controlar o proteger sus «inversiones» no pueden considerarse servicios intragrupo a los efectos de la deducibilidad de los pagos que pudieran realizar las filiales que forman parte de tal grupo. Tales gastos no deben facturarse a los miembros del grupo y en todo caso no serían deducibles para las filiales al tratarse de gastos en provecho de la matriz. En esta categoría se incardinan, según el TEAC, los siguientes gastos, a saber:

- Gastos de verificación por la matriz de las cuentas de sus filiales.
- Gastos para asegurar los medios de financiación destinados a la extensión del propio grupo.
- Gastos derivados de las actividades que la matriz o una sociedad *holding* regional ejerce debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo.
- Gastos de gestión y control (*monitoring*) de la matriz o la entidad *holding* regional en relación con las entidades que forman parte del grupo.
- Gastos derivados de servicios intragrupo que están duplicados o ya los presta otra entidad del grupo o desarrolla con medios propios o ajenos la propia entidad prestataria.

4. La aplicación al caso de los principios OCDE sobre las prestaciones de servicios intragrupo.

El TEAC procedió a la aplicación de los principios expuestos al caso enjuiciado, sobre la base del material probatorio aportado por la filial española. En particular, se aportaron los contratos de

servicios intragrupo, las facturas, y el informe del departamento fiscal de la matriz explicando los servicios prestados y la fórmula de facturación.

Tanto la Inspección como el TEAC valoraron positivamente las pruebas aportadas por el contribuyente, pero finalmente las consideraron insuficientes en el sentido de que existían otros elementos que impedirían considerar acreditados los requisitos de efectividad de la prestación del servicio y beneficio para la filial española.

El TEAC examinó cada uno de los servicios referidos en los contratos evaluando respecto de cada uno de ellos la concurrencia de los dos condicionantes antes mencionados (la acreditación de la efectividad de la prestación y del beneficio para la filial).

Así, por ejemplo, se consideró que no eran fiscalmente deducibles los gastos por los siguientes servicios:

- Entrenamiento del personal de contabilidad en España, en seminarios anuales.
- Suministro de manuales y procedimientos de contabilidad para mantener uniformidad en todas las regiones.
- Suministro de sistema de información a la dirección debidamente elaborados para un tratamiento mecanizado de la información.
- Suministro de procedimientos de control interno y provisión de equipos de trabajo para auditorías internas periódicas.
- Coordinación de asuntos fiscales y suministro de la asistencia necesaria.
- Servicio de bibliografía y de impresos centralizado.
- Asistencia en la responsabilidad de protección legal de patentes, marcas registradas, inventos y derechos de propiedad en aquellos territorios cubiertos por acuerdos de licencia.
- Asistencia legal en posibles litigios con clientes/proveedores multinacionales.
- Ayuda en la obtención para X de préstamos a corto y largo plazo, fundamentalmente en los casos de organizaciones internacionales de crédito (bancos multinacionales, etc.).
- Ayuda activa en la gestión de cobro de todas las exportaciones realizadas por X.

La denegación de la deducibilidad de los gastos correspondientes a tales servicios se fundamentó por la Inspección y el TEAC en la falta de concurrencia de los requisitos para su deducibilidad según la propia doctrina de la OCDE.

Así, el gasto por el servicio relativo al suministro de manuales y procedimientos de contabilidad para mantenerse la uniformidad en todas las regiones o de impresos centralizados, fue excluido

sobre la base de calificarlo como una actividad de accionista que beneficia fundamentalmente a la matriz y no a la filial. El mismo razonamiento se empleó en relación con el servicio en concepto de entrenamiento del personal de contabilidad en seminarios anuales.

En segundo lugar, el TEAC rechaza la deducibilidad del gasto por otra serie de servicios considerando que la filial española posee un estructura suficiente (departamento fiscal, financiero y contable) para desarrollar tales actividades y, además, la mayor parte de las tareas en que consisten tales servicios ya son prestadas por otras compañías del grupo distintas de la entidad suiza. Es decir, existían razones para considerar que alguno de los servicios contratados por la filial española con la entidad suiza están «duplicados» y, por tanto, el gasto correspondiente a los mismos no es deducible. Nótese, no obstante, que la posición de las Directrices OCDE ⁶ es más flexible en este punto que la adoptada por las autoridades españolas.

En tercer lugar, el TEAC denegó igualmente la deducibilidad del gasto en concepto de servicio de asistencia en la planificación financiera a efectos de evitar pérdidas cambiarias derivadas de la fluctuaciones de las monedas en que se contrataban determinadas operaciones. La razón para fundamentar aquí la no deducibilidad fiscal del gasto fue que no se acreditó que la entidad española ni ninguna otra de las filiales del grupo obtuviese una ventaja o beneficio específico de las tareas que se dicen ejercidas pero que no constan ejecutadas. En este caso no se trata de que el servicio no fuera susceptible de beneficiar a la entidad española, sino que no se acreditó en qué medida tal servicio fue prestado dado que no consta medida alguna de desarrollo o ejecución de la «planificación financiera» o «gestión de la tesorería» dirigida desde Suiza. Es decir, no constan los trabajos específicos y actuaciones concretas realizadas en particular por la entidad suiza respecto de la entidad española. Tampoco se aportó una cuantificación comparativa de los costes incurridos en la gestión financiera con carácter previo a la asunción de tal función por la entidad suiza y el ahorro por las diversas entidades del grupo (como la filial española).

El mismo razonamiento se empleó por la Inspección y el TEAC para denegar la deducibilidad de los gastos referidos a los servicios por «coordinación de asuntos fiscales y suministro de asistencia técnica» y «asistencia legal en posibles litigios con clientes/proveedores multinacionales». Se considera que el hecho de que tales servicios aparezcan referidos en el contrato no permite considerar acreditada la realidad o efectividad del servicio. En particular, en considerando 7.º de la resolución se afirma que «estos conceptos enuncian genéricamente áreas que pueden dar lugar a necesidades concretas, a las que un servicio efectivo vendría a atender, pero no acreditan que efectivamente se hayan producido; en tal caso habría datos en el expediente que acreditarían tal prestación (asunto concreto fiscal al que se atiende, tal como presentación de declaraciones, atención a inspecciones fiscales, litigio producido con un determinado cliente o proveedor, o cualesquiera otros, etc.); pero ninguna de esas pruebas obra en el expediente. De modo que el mero hecho de que exista la posibilidad, si no se presta el servicio concreto no puede justificar un gasto fiscalmente deducible».

⁶ Así, las Directrices OCDE permiten considerar la existencia de un servicio intragrupo en casos donde los servicios están duplicados temporalmente o cuando se acredita la utilidad derivada de tal duplicación (por ejemplo, la minimización de riesgos derivada de un segundo consejo jurídico sobre un tema). Véase el parágrafo 7.11 de las Directrices OCDE.

Este enfoque administrativo pone de relieve cómo en todo caso el contribuyente debe poder acreditar la realidad del servicio a través de pruebas que evidencien la actividad realizada por la entidad prestadora o el reflejo o desarrollo o ejecución por la entidad prestataria de la asistencia técnica suministrada por la primera.

Igualmente, la resolución revela la posición estricta de las autoridades españolas respecto de la deducibilidad de gastos por servicios «previa solicitud» o también denominados *on-call services*, lo cual no se ajusta plenamente con los principios recogidos en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia⁷.

Por último, el TEAC aporta un segundo argumento para fundamentar la ausencia de acreditación de la realidad o efectividad del servicio, basado esta vez en el sistema o fórmula de facturación empleado por la entidad suiza en relación con los servicios antes aludidos en comparación con el sistema empleado por otras entidades del grupo que prestaron servicios a la filial española (cuya deducibilidad fiscal fue admitida). Así, mientras que el sistema de facturación empleado por estas últimas reflejaba los factores que aluden directamente al efectivo servicio prestado –al determinarse sobre la base de los efectivos dedicados en el año, o el número de facturas y cuentas a cobrar de la filial española– y, por tanto, acreditaban en cierta medida la efectividad del servicio (o su disponibilidad) aportando la vinculación o referencia entre la actividad y sus costes; por el contrario, el sistema de facturación utilizado por la entidad suiza en relación con los servicios prestados a la filial española no articula ninguna conexión entre la actividad y sus costes, ni tampoco revela el criterio de reparto empleado para atribuir o asignar los costes a las actividades realizadas para la entidad española (por ejemplo, personal, tiempo empleado, coste incurrido), lo cual induce a pensar a las autoridades españolas que no existió un auténtica contraprestación soporte de tal facturación.

En este sentido, parece razonable exigir en este contexto de los servicios intragrupo que las facturas que documenten su contraprestación, además de cumplir con los requisitos generales que son exigibles, respondan a un sistema de facturación que refleje de alguna forma la realidad, efectividad o disponibilidad del servicio, particularmente su conexión o vinculación con los costes incurridos con motivo de la prestación del servicio. Este requisito es del todo lógico y, además, constituye una exigencia que entronca con la propia valoración del servicio de acuerdo con el principio de plena competencia. Así, no es de extrañar que el método más idóneo, con carácter general, para la fijación del valor normal de mercado de los servicios intragrupo sea precisamente el «coste incrementado» o *cost-plus*, que se articula sobre la base de los costes directos e indirectos incurridos con motivo de la prestación del servicio⁸.

En suma, la denegación de la deducción del gasto por los servicios facturados por la entidad suiza a la filial española responde a dos grandes argumentos, a saber: a) la falta de acreditación de

⁷ Las Directrices OCDE admiten, con carácter general, que existe un servicio intragrupo cuando una entidad vinculada pone a disposición de otra medios para prestarle cualquier tipo de asistencia técnica o servicio que la prestataria puede solicitar en cualquier momento al amparo de tal contrato, iguala o acuerdo. Véanse los párrafos 7.16 y 7.17 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

⁸ Vid. CASLEY, A., «The basic framework of the Cost-Plus Method», *International Transfer Pricing Journal*, marzo/abril, 1999, pág. 38 y ss.

la realidad del servicio, y b) la falta de acreditación del beneficio derivado de algunas actividades realizadas por la entidad suiza. La posición adoptada por la Administración tributaria española y el TEAC en relación con el primer argumento (a) posee cierta consistencia, por más que, a nuestro juicio, el rigor probatorio exigido podría resultar desproporcionado de no encontrarnos ante un caso donde las autoridades españolas no tenían posibilidades de solicitar asistencia administrativa a las autoridades suizas dado que el CDI entre España y Suiza de 1966 no contenía una cláusula de intercambio de información⁹. Mayores objeciones nos plantea la posición adoptada por las autoridades españolas en relación con la interpretación y aplicación al caso del requisito del beneficio, toda vez que, a nuestro entender, en algunos aspectos tal concepción no resulta totalmente consistente con los principios establecidos en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

III. ALGUNAS CONSIDERACIONES CRÍTICAS SOBRE LA DOCTRINA DEL TEAC

A lo largo de este trabajo ya hemos puesto de relieve algunos puntos donde, a nuestro modesto entender, la posición adoptada por la Inspección y el TEAC es excesivamente estricta o podría no resultar alineada con las Directrices OCDE de Precios de Transferencia, o plantear dudas de compatibilidad con el propio Derecho comunitario o los convenios de doble imposición. La cuestión tiene su importancia, toda vez que no estamos ante un pronunciamiento aislado sino ante una doctrina consolidada e incluso secundada por otros tribunales¹⁰.

En esta misma línea, seguimos albergando ciertas dudas en torno al grado de integración y asunción de la interpretación OCDE del principio de plena competencia por parte de la Administración y tribunales españoles. Es claro que, tanto en la normativa precedente (Ley 43/1995) como en la actual regulación del artículo 16 del TRLIS, el legislador español ha integrado (dinámicamente) en el ordenamiento español las Directrices OCDE de Precios de Transferencia de 1995, de manera que constituyen la principal fuente de interpretación del principio de plena competencia previsto en tal precepto y la única guía que actualmente poseen los contribuyentes y las autoridades fiscales para determinar la aplicación de los métodos para obtener un valor normal de mercado en sus operaciones vinculadas¹¹. Nótese que en España al igual que en la mayoría de los países –exceptuando EE.UU.– no se han desarrollado reglamentariamente los métodos de valoración de acuerdo con el principio de plena competencia, ni tampoco se ha elaborado una circular administrativa perfilando la interpretación (nacional) de tal principio y de los métodos de valoración en

⁹ Nótese que el Protocolo de 29 de junio de 2006 ha modificado el Convenio de doble imposición hispano-suizo incluyendo una cláusula de intercambio de información.

¹⁰ *Vid.*, entre otras, las RRTEAC de 8 de septiembre de 2000, de 8 de abril de 2005, de 16 de marzo de 2006, de 14 septiembre de 2006; SSTs de 13 de junio de 2006 (Ar. 6316), de 7 de diciembre de 1999 (aportándose una carta anual de concreción del contrato); SSAN de 26 de septiembre de 1997, de 16 de enero de 2001, de 17 de enero de 2002 (JT 2002, 1.201), de 10 de febrero de 2005.

¹¹ En relación con la integración de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia en el ordenamiento español, *vid.* mi trabajo, *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades: un análisis comunitario, internacional y constitucional de la regulación española*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2005.

línea con lo que sí han hecho un buen número de países OCDE y europeos (v.gr., Países Bajos, Portugal, Alemania, Dinamarca, Noruega, Australia, Suiza, China, India, entre otros) ¹².

A este respecto, posiblemente fuera recomendable que las autoridades españolas elaboraran una circular administrativa de carácter interpretativo que «personalizara» la interpretación general del principio de plena competencia contenida en las Directrices OCDE de precios de transferencia, colmando así las múltiples lagunas y remisiones a la «normativa interna» que tales Directrices poseen. De hecho, podría decirse que las referidas Directrices OCDE están concebidas para integrar o servir de fuente interpretativa común (*soft-law*) a todos los Estados miembros OCDE –y no miembros que sigan el principio de plena competencia en su legislación o convenios fiscales– ¹³, pero que debe ser complementada con un desarrollo normativo e interpretativo nacional, de suerte que a falta de este último las primeras no permiten resolver el complejo conjunto de cuestiones que plantea la aplicación del principio de plena competencia para los contribuyentes y la propia Administración tributaria, con el importante déficit de seguridad jurídica que ello conlleva en una de las áreas de mayor riesgo para las empresas ¹⁴.

En todo caso, resulta necesario que los contribuyentes y las autoridades fiscales apliquen el principio de plena competencia establecido en nuestra legislación interna y convenios de doble imposición de forma consistente con las Directrices OCDE de Precios de Transferencia, incluso cuando se trate de operaciones internas.

En este orden de cosas, existen aspectos donde la doctrina del TEAC podría no ser todo lo «ortodoxa» con las Directrices OCDE que sería deseable. Al punto, tratamos de desarrollar esta idea.

En primer lugar, entendemos que cuando las Directrices de la OCDE abordan la cuestión de «determinar si los servicios intragrupo han sido prestados» ¹⁵ no se están refiriendo al tema de la «efectividad o realidad del servicio» en la terminología española, dado que tal cuestión es de naturaleza fáctica y probatoria y lo que tratan de clarificar las Directrices OCDE es una cuestión jurídica en el marco aplicativo del principio de plena competencia. Así, lo que se trata es de determinar en qué casos la actividad de una matriz o de una entidad especializada que opera como centro regional de coordinación de un grupo es susceptible de constituir (*desde un punto de vista jurídico y no fáctico*) un servicio facturable a otras entidades que forman parte del mismo grupo, debido a que les beneficia o les aporta una utilidad o una ventaja competitiva en el marco de su actividad económica. Es decir, cuándo una matriz o centro de coordinación de un grupo puede (y debe) repercutir parte de sus costes (más un margen de beneficio) a las entidades del grupo y

¹² Sobre esta cuestión, *vid.* mi trabajo, «European Transfer Pricing Trends at the Crossroads: Caught between Globalization, Tax Competition, and EC Law», *Intertax*, vol. 33, n.º 3, 2005, págs. 103-116.

¹³ Sobre esa cuestión, *vid.* mi trabajo, «The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax law: is the Globalization reaching the tax law?», *Intertax*, vol. 35, 2007, pág. 4 y ss.

¹⁴ *Vid.* mi trabajo, *Precios de Transferencia e Impuesto sobre Sociedades: un análisis comunitario, internacional y constitucional de la regulación española*, Tirant lo Blanc, Valencia, 2005.

¹⁵ Parágrafo 7.6 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

cuándo estas deben soportar fiscalmente tal facturación en el sentido de que tal gasto resulte deducible de acuerdo con el principio de plena competencia. Se trata, por tanto, de una cuestión de interpretación y aplicación del principio de plena competencia que tiene alcance bilateral, al afectar, por un lado, a la matriz o al centro de coordinación y, por otro lado, a las filiales, de manera que en ambos casos la correcta aplicación de esta regla posee implicaciones fiscales de gran importancia ¹⁶.

Las Directrices OCDE establecen una serie de reglas o principios dirigidos a deslindar los casos donde se entiende que no hay servicio facturable de los casos en que la actividad sí es susceptible de ser facturada, articulando así una suerte de «principio de correlación de plena competencia» que matiza sustancialmente el principio general de correlación en el ámbito de las operaciones vinculadas, desde la perspectiva de la entidad prestataria (y sin perjuicio de las implicaciones correlativas para la entidad vinculada prestadora del servicio) ¹⁷.

Algunas de las principales reglas integrantes de este «principio de correlación de plena competencia» ya se han expuesto más arriba al hilo de la doctrina del TEAC. Sin embargo, hay otras que no se han puesto de relieve y que tratamos de sintetizar aquí.

En particular, las Directrices OCDE le prestan especial atención a los casos de grupos centralizados o integrados, en el sentido de que el consejo de dirección y la dirección general de la sociedad matriz toman las decisiones más importantes relativas a las actividades de las filiales y, además, tal matriz realiza un buen número de las funciones de comercialización, de formación de personal, gestión de tesorería, servicios centrales, sistemas informáticos, servicios legales y contables, publicidad, gestión y protección de activos intangibles, etc. En casos de grupos descentralizados tales funciones las puede desempeñar una sociedad *holding* o centro de coordinación regional, o cuando menos puede haber un reparto de tales funciones entre varias entidades del grupo.

En todo caso, la cuestión clave reside en determinar si la actividad desarrollada por la matriz o el centro regional genera un beneficio, utilidad o ventaja competitiva para las entidades vinculadas que forman parte del grupo en el sentido de que tales entidades hubieran satisfecho tal necesidad ejerciendo ellas mismas la actividad o recurriendo a un tercero.

Las Directrices OCDE excluyen claramente la presencia de este beneficio, ventaja o utilidad en los casos donde la actividad desarrollada por la matriz tiene lugar en su calidad de accionista. Las «actividades de accionista» (*shareholder activity*) son diferentes de las «actividades de tutela» (*stewardship activity*), de manera que estas últimas, descritas en el Informe OCDE de 1979, pueden

¹⁶ De hecho, en la práctica la determinación del eventual «margen de beneficio» o *markup* a facturar por la prestadora del servicio se fija con especial cautela a efectos de evitar los problemas de doble imposición que acontecen cuando el país de residencia de la prestataria no acepta tal margen.

¹⁷ Sobre esta cuestión puede consultarse el interesante trabajo de TRAPÉ VILADOMAT, «El régimen de los precios de transferencia», en *Manual de fiscalidad internacional*, IEF, Madrid, 2004, pág. 456 y ss.

incluir prestaciones de servicios en sentido estricto si las filiales obtienen un beneficio o utilidad derivada de tal actividad de la matriz ¹⁸.

Las «actividades de accionista» incluyen las siguientes actividades, a saber ¹⁹:

- a) Los costes asociados a la estructura jurídica de la sociedad matriz, tales como la organización de las juntas generales de accionistas de la sociedad matriz, la emisión de acciones de esta sociedad y los gastos de funcionamiento del consejo de administración.
- b) Los costes relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable de las operaciones, incluyendo la consolidación de informes.
- c) Los costes de obtención de fondos destinados a las adquisición de las participaciones.
- d) Los costes de actividades de gestión, control o seguimiento relacionados con la gestión y protección de las inversiones representadas por las participaciones, salvo que se probara que una empresa independiente, en circunstancias comparables, hubiera estado dispuesta a pagar o hubiera realizado ella misma esas actividades.

Por el contrario, no se consideran actividades de accionista aquellas otras que estando igualmente centralizadas en la matriz o en un centro de servicio del grupo sean susceptibles de beneficiar directa o indirectamente a los miembros de tal grupo o una parte de ellos, como las siguientes ²⁰:

- a) Servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, auditoría, servicios jurídicos, *factoring*, servicios informáticos.
- b) Servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y de cambio y refinanciación.
- c) Asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización.
- d) Servicios de gestión de personal, como reclutamiento y formación.
- e) Servicios y actividades de I+D+i, de gestión y protección de los intangibles del grupo.

La cuestión de si la mera pertenencia de una entidad al grupo (y el uso del nombre del grupo y su logotipo) entraña en sí misma una actividad susceptible de constituir un «servicio facturable»

¹⁸ Parágrafo 151 y ss. del Informe OCDE de 1979 sobre precios de transferencia y empresas multinacionales.

¹⁹ Parágrafo 7.10 Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

²⁰ Parágrafo 7.14 Directrices OCDE de Precios de Transferencia.

es muy casuística y controvertida, y en este sentido las propias Directrices de la OCDE adoptan una posición muy abierta ²¹.

En todo caso, debe insistirse en que la calificación de una actividad como de accionista posee implicaciones de primer orden tanto para la entidad que realiza la actividad como para las potenciales entidades destinatarias de la misma, toda vez que en el primer caso la actividad no es susceptible de constituir un servicio intragrupo facturable por la matriz/centro de coordinación ni tampoco cabe mantener la deducibilidad del gasto eventualmente facturado a las filiales del grupo.

De acuerdo con lo que acabamos de exponer, podría mantenerse que la posición adoptada por el TEAC en la resolución comentada no se ajusta plenamente a la posición fijada por la OCDE.

No obstante, debe depararse en el hecho de que las autoridades fiscales españolas no solo adoptaron una posición que no resulta totalmente alineada en el plano de la interpretación del principio de plena competencia en relación con los servicios intragrupo. A nuestro juicio, la posición de las autoridades españolas posiblemente haya sido *en algunos casos* excesivamente rígida o estricta en el terreno de la prueba de la realidad o efectividad del servicio.

En este contexto, ya hemos puesto de relieve que, a nuestro juicio, la deducción por gastos por servicios desarrollados en el extranjero no puede ser sometida (normativamente) a condiciones distintas ni más rigurosas que cuando tales servicios se prestan en el interior del Estado miembro de que se trate, ni tampoco las autoridades fiscales pueden supervisar en la práctica tales operaciones transnacionales sobre la base de una presunción de fraude, so pena de vulnerar el principio de plena competencia previsto en el artículo 9 de los convenios de doble imposición y el principio no discriminación comunitario y convencional (art. 24 del Modelo de Convenio de la OCDE). Tampoco puede perderse de vista que las propias Directrices OCDE recogen una serie de principios en materia de prueba. En este sentido, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE parece decantarse por una posición de equilibrio en lo que se refiere a la carga de la prueba de forma que tal carga sea compartida por la Administración y los contribuyentes. Así, en el párrafo 5.2 de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia se afirma que «quizás sería más importante que tanto la Administración tributaria como el contribuyente hicieran un esfuerzo de buena fe para demostrar que sus determinaciones de precios de transferencia satisfacen el principio de plena competencia, con independencia de quién soporta la carga de la prueba». Por otro lado, y en línea con lo que antes hemos mantenido, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE destaca en su párrafo 5.6 que la exigencia de pruebas a los contribuyentes debe estar presidida por el principio de proporcionalidad. Así, a pesar de que el control de estas operaciones presente dificultades añadidas por la naturaleza intragrupo e internacional de las mismas, no cabe exigir esfuerzos probatorios desproporcionados (ni discriminatorios), y en tal sentido se recuerda que «las Administraciones

²¹ En España el TS se ha pronunciado a favor de la deducibilidad del importe satisfecho por la filial a la matriz por la parte proporcional de los gastos de publicidad de esta, que benefician a todo el grupo y a la filial que utiliza los logotipos y anagrama de la matriz en sus impresos y correspondencia comercial (STS de 10 de marzo de 2002).

tributarias deberían reconocer también que disponen de instrumentos sobre intercambio de información incluidos en los convenios bilaterales de doble imposición para obtener esa información, cuando cabe esperar su recepción en tiempo y de forma eficiente». Nótese que un excesivo rigor en la prueba desplaza la cuestión de la deducibilidad de un gasto por un servicio intragrupo desde el plano de la regulación de las operaciones vinculadas al de la cláusula antisimulación prevista en la Ley General Tributaria ²².

El tercer argumento –y posiblemente uno de los más relevantes– que fundamenta la tesis que venimos manteniendo se basa en que, a nuestro juicio, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha situado el centro de gravedad o el punto crítico de la determinación de la existencia del servicio intragrupo y la correspondiente deducibilidad del gasto en el criterio del beneficio («principio de correlación de plena competencia», en nuestra terminología) y no tanto en la acreditación de la realidad o efectividad del servicio. Allí donde se acreditara razonablemente la concurrencia de tal beneficio, utilidad o ventaja para la entidad vinculada prestataria del servicio las autoridades fiscales no deberían adoptar una posición estricta en lo que se refiere a la realidad o efectividad de tal servicio sino que este requisito debería entenderse probado ya cuando el contribuyente desplegara un mínimo esfuerzo probatorio en relación con la actividad realizada efectivamente por la prestadora o cuando tal circunstancia resultara del propio sistema de facturación del servicio al pivotar este, normalmente, sobre los costes incurridos por la prestadora del servicio intragrupo ²³. La complejidad operativa de las estructuras empresariales de grupo posi-

²² SANZ GADEA, «Leyes 35/2006 y 36/2006: modificaciones en el IS», *op. cit.* pág. 41 y ss.

²³ En esta misma línea, las Directrices OCDE de Precios de Transferencia (parágrafo 7.19 y ss.) flexibilizan las condiciones de aplicación del principio de plena competencia en la valoración de los servicios prestados conjuntamente permitiendo la aplicación de un sistema de facturación indirecta (*indirect charge method*) e incluso de una valoración por el coste del servicio (sin incluir un margen de beneficio). En relación con el método de facturación indirecta se advierte que su uso puede difuminar la relación entre lo facturado y los servicios prestados y, por tanto, existe un riesgo de doble imposición (parágrafo 7.27). Por lo que se refiere a los supuestos donde resulta admisible facturar sin margen de beneficio o *markup*, las Directrices OCDE (parágrafos 7.33 y 7.34) aluden a una serie de supuestos: a) cuando el proveedor del servicio incurre en costes altos que exceden del precio de mercado; b) cuando el proveedor del servicio obtiene un beneficio indirecto (no basado en el margen) del conjunto de operaciones realizadas con el destinatario del servicio, de suerte que desde el punto de vista de las estrategias comerciales le interesa mantener la línea de servicios facturada al coste; c) cuando se trate de servicios prestados con carácter no recurrente por el prestador y que no forman parte de su actividad ordinaria, pero que se prestan por razones de comodidad o de gestión, de manera que el valor de mercado de tales servicios no sea superior al coste incurrido por el proveedor. A este respecto, en la práctica se viene entendiendo que la facturación de un margen de beneficio sobre costes en la prestación de servicios requiere analizar cuidadosamente dos circunstancias: a) si el servicio prestado constituye o no una actividad principal del proveedor; y b) si los beneficios que resultan de tal servicio para su destinatario superan el valor del coste de los mismos para el proveedor vinculado. Solo cuando se llegue a una evaluación positiva de ambas circunstancias será apropiado facturar el servicio con margen de beneficio, en cuyo caso habrá que determinar qué margen es el adecuado a tenor de los comparables a disposición del contribuyente. A su vez, las autoridades de algunos países como Canadá o EE.UU., han adoptado una posición muy estricta en relación con la facturación del «margen de beneficio» enfatizando que no resulta admisible la exigencia de tal *markup* (o debe ser muy bajo) allí donde el servicio centralizado responda a razones de comodidad (servicios prestados por «centro de costes»), no aporte un gran valor añadido (superior al valor de los costes), se preste en condiciones no competitivas (costes superiores a los de mercado), o donde el nivel de eficiencia del prestador es bajo y tales servicios están disponibles en el mercado en condiciones menos gravosas. En todo caso, la exigencia del margen de beneficio sobre los costes debe ser fijado cuidadosamente sobre la base de comparables válidos (en su contexto local-internacional) y además debe documentarse la concurrencia del conjunto de condiciones que hacen que tal servicio cumpla con el principio de plena competencia. *Vid.* PRYSUSKY, LALAPET, SAWANEVELD y PAUL, «Management Fees and other Intragroup Service Charges: The

blemente hagan aconsejable esta matización de la doctrina general sobre la deducibilidad fiscal de los gastos, especialmente en relación con servicios centralizados que se prestan conjuntamente las entidades integrantes del grupo. En el marco de operaciones vinculadas que no tengan naturaleza intragrupo probablemente no resultara adecuado aplicar esta doctrina OCDE, por más que nuestra legislación haya trasladado la aplicación del principio de plena competencia a un ámbito que no le es propio como es el de las operaciones vinculadas internas no empresariales.

En este sentido, consideramos que en este ámbito los principios sustantivos para determinar la existencia de un servicio intragrupo y admitir la deducibilidad del gasto resultan de la concurrencia del requisito del beneficio (interpretado en el sentido OCDE) y del propio sistema de facturación (método de valoración), de manera que el rigor en la exigencia de la prueba del requisito de la acreditación de la realidad o efectividad del servicio debería flexibilizarse en el sentido indicado (admitiendo en todo caso la prueba indirecta basada, por ejemplo, en la «necesidad/beneficio» del servicio para la prestataria que no cuenta con otros medios para colmar tal necesidad o en las evidencias que resultan del propio sistema de facturación del servicio). A nuestro juicio, allí donde las autoridades nacionales tienen a su disposición mecanismos de asistencia mutua e intercambio de información tributaria –como los previstos a nivel comunitario y en los CDI–²⁴, un excesivo rigor en la exigencia al contribuyente de pruebas relativas a la realidad del servicio puede plantear problemas con el Derecho comunitario –a la vista de la jurisprudencia del TJCE en la materia–, con los propios convenios de doble imposición –véase el art. 24 del Modelo de la OCDE–²⁵ e incluso en el plano interno atendiendo a consideraciones de tutela judicial efectiva, de carga de la prueba o del propio principio inquisitivo. La misma idea resulta aplicable en el marco de servicios intragrupo prestados en el marco de estructuras empresariales puramente internas, en la medida en que las autoridades fiscales tienen a su alcance la posibilidad de solicitar a las entidades implicadas (las prestadoras del servicio) la confirmación y soportes documentales de los servicios prestados a la filial interna.

En esta línea de pensamiento, las autoridades españolas no deben perder de vista la jurisprudencia del TJCE en el caso Vestergaard²⁶, de acuerdo con la cual la deducción por gastos por servicios desarrollados en el extranjero no puede ser sometida (normativamente) a condiciones distintas ni más rigurosas que cuando tales servicios se prestan en el interior del Estado miembro de que se trate, ni tampoco las autoridades fiscales pueden supervisar en la práctica tales operaciones transnacionales sobre la base de una presunción de fraude²⁷. Es más, en el concreto ámbito de las operacio-

Pandora's Box of Transfer Pricing», *TNI*, vol. 34, n.º 4, 2004, págs. 396-398; y TRAPÉ VILADOMAT, «El régimen de los precios de transferencia», en *Manual de fiscalidad internacional*, *op. cit.* pág. 458.

²⁴ Véase nuestro trabajo, *Fraude fiscal internacional e intercambio de información*, CEF, Madrid, 2000.

²⁵ En relación con el alcance de la cláusula de no discriminación prevista en los Convenios de doble imposición, *vid.* VOGEL, *Double Taxation Conventions*, Kluwer, Deventer, 1997; y en relación con los convenios españoles puede consultarse MARTÍN/CALDERÓN, «Comentarios al artículo 24 Modelo de Convenio OCDE» en *Comentarios a los Convenios de doble imposición concluidos por España*, FPBM, La Coruña, 2002.

²⁶ STJCE de 28 de octubre de 1999, C-55/98. *Vid.* CAAMAÑO, CALDERÓN y MARTÍN JIMÉNEZ, *Jurisprudencia tributaria del TJCE*, tomo II, La Ley, Madrid, 2001, pág. 217 y ss.

²⁷ El mismo principio resulta de lo previsto en el artículo 24.4 del Modelo de Convenio de la OCDE y, por tanto, es aplicable en el marco de los convenios de doble imposición españoles que sigan tal precepto.

nes vinculadas tanto el TJCE ²⁸ como la Comisión UE ²⁹ han puesto de relieve que las normas nacionales que establezcan el principio de plena competencia son compatibles con el Tratado CE, en la medida en que, a pesar de pivotar sobre una presunción de abuso, solo se apliquen a operaciones que no posean una justificación comercial; y en este sentido, la carga de la prueba del carácter comercial (*bona fide*) de la operación no puede recaer únicamente sobre el contribuyente sino que debe tenerse en cuenta el nivel de cumplimiento general del mismo y el tipo de operación de que se trate. De esta forma, entendemos que cuando el contribuyente haya desplegado un esfuerzo probatorio razonable (y adecuado al tipo de operación de que se trate) sobre la realidad de la actividad conectada con el gasto y el cumplimiento del principio de plena competencia (operación de buena fe empresarial), debería admitirse la deducibilidad del gasto o en caso contrario la Administración debería desplegar evidencias de mayor consistencia que demostrasen que estamos ante un montaje puramente abusivo o totalmente artificial en el que no se ha prestado servicio alguno; muy en particular, las autoridades fiscales pueden y deben usar los mecanismos de asistencia mutua e intercambio de infor-

²⁸ Concretamente, en el caso *Test Claimants in the Thin cap group* el TJCE se posicionó en el sentido de que el principio de plena competencia sobre el que se fundamenta la legislación de los diferentes países sobre precios de transferencia (y operaciones vinculadas) y sobre subcapitalización constituye un principio antiabuso que previene montajes puramente abusivos o totalmente artificiales de transferencia de beneficios de una jurisdicción fiscal a otra y, en tal sentido, toda normativa fundamentada en tal principio constituye una legislación antiabuso desde el punto de vista comunitario que resulta justificada (y las restricciones fiscales que genera también) siempre y cuando su configuración y aplicación se ajuste a la doctrina del TJCE sobre la proporcionalidad de las cláusulas antiabuso nacionales. Concretamente, el cumplimiento del test de proporcionalidad comunitario queda supeditado a la concurrencia de cuatro condicionantes, a saber:

- a) Que el contribuyente puede oponerse a la aplicación de la norma antiabuso aportando, sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que se celebró dicha transacción, esto es, el TJCE parece posicionarse a favor de la tesis o concepción de la «razonabilidad objetiva» a la hora de considerar la adecuación de una operación a principio de plena competencia, lo cual es perfectamente coherente con las Directrices OCDE de Precios de Transferencia de 1995. A su vez, el TJCE admitió, siguiendo la sugerencia del AG, que allí donde no existan condiciones de mercado en las operaciones entre partes vinculadas deba concederse al contribuyente la oportunidad de probar que las transacciones responden a motivos económicos válidos a pesar de apartarse del principio de imposición a precios de mercado.
- b) La norma antiabuso debe aplicarse de tal forma que la Administración acredite que el examen de los elementos objetivos de la operación revelan que la misma corresponde a un montaje puramente artificial carente de motivos económicos reales; en este sentido, el TJCE parece posicionarse a favor de que la carga de la prueba sobre la concurrencia de los presupuestos de la cláusula antiabuso recaiga principalmente sobre las autoridades fiscales.
- c) La norma antiabuso solo debe afectar a la parte de la operación (y renta) que no se ajusta al principio de plena competencia (*v.gr.*, el exceso de intereses sobre los de mercado) y en todo caso debe someter a gravamen rentas con conexión territorial con el Estado que articula tal cláusula antiabuso.
- d) El TJCE admite los ajustes secundarios recalificatorios pero obliga al Estado que los efectúa a tratar coherentemente la renta calificada a los efectos de los impuestos sobre la renta (piénsese, por ejemplo, en una recalificación de exceso de intereses en distribución en cubierta de dividendos a los efectos del IS de la sociedad pagadora y del IRNR de la sociedad perceptora) sin que tal obligación sea exigible a cualquier otro Estado miembro (el de residencia de la sociedad no residente vinculada), sin perjuicio de la aplicación de los convenios que contemplen un ajuste bilateral (CDI y Convenio de Arbitraje 90/436/CEE). En esta misma línea, el TJCE afirmó que el hecho de que la recalificación realizada en el Estado de residencia de la sociedad pagadora pueda generar doble imposición económica no resulta relevante, pues no corresponde a este Estado garantizar la eliminación de la doble imposición económica que se produce en relación con las distribuciones transnacionales de dividendos más que si estima oportuno gravar tales dividendos o beneficios en sede de la perceptora de los mismos (*vid.*, en este sentido, la STJCE *Test Claimants in Class IV of the ACT Group* o *Denkavit International y Denkavit France*).

²⁹ Communication from the Commission to the Council, *The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries*, COM(2007)yyy final, 10 de diciembre de 2007, pág. 5. Sobre la doctrina antiabuso del TJCE, *vid.* RUIZ ALMENDRAL, *El fraude a la ley tributaria a examen*, Aranzadi, 2007; y CALDERÓN y MARTÍN, «Jurisprudencia tributaria del TJCE» en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la UE*, CISS, Valencia, 2007.

mación tributaria a tal efecto, toda vez que el TJCE ha afirmado, en reiterada jurisprudencia³⁰, que no resulta admisible exigir al contribuyente esfuerzos probatorios desproporcionados sobre el carácter abusivo de una operación cuando las autoridades fiscales tienen a su disposición mecanismos de asistencia administrativa mutua a su alcance para llevar a cabo las comprobaciones oportunas.

IV. CONSIDERACIONES FINALES

La doctrina que recoge esta resolución del TEAC afecta a una materia tradicionalmente controvertida y muy actual como es la de la deducibilidad fiscal de los gastos por servicios intragrupo. Podría afirmarse que, en buena medida, las reglas derivadas de esta resolución –particularmente la reinterpretación de los requisitos de efectividad y beneficio o utilidad del servicio– son consistentes con los principios establecidos en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia. La recepción administrativa de la doctrina OCDE en esta materia debe ser valorada positivamente y constituye un paso en la dirección correcta.

No obstante, existen todavía aspectos donde la recepción de la doctrina OCDE por parte de las autoridades fiscales todavía no es plena, como es el caso de los «servicios *on-call*», el concepto de «actividades de accionista» o la «duplicación de servicios». Igualmente, entendemos que debería equilibrarse el umbral de exigencia y rigor en la acreditación o prueba que se hace recaer sobre el contribuyente en relación con la efectividad o realidad del servicio intragrupo transfronterizo situándolo en una posición más horizontal respecto de los casos de servicios intragrupo internos, dado que de otro modo podría contravenirse el Derecho comunitario o los propios CDI en el sentido que hemos indicado. A este respecto, consideramos que las autoridades fiscales deberían hacer mayor uso de las posibilidades que brindan los mecanismos comunitarios e internacionales de asistencia mutua e intercambio de información en este ámbito, sin que ello suponga, claro está, ninguna panacea ni tampoco diluir totalmente el deber de colaboración y prueba exigible al contribuyente. En esta misma línea, ya hemos indicado que, a nuestro juicio, los principios sustantivos para determinar la existencia de un servicio intragrupo y admitir la deducibilidad del gasto resultan de la concurrencia del requisito del beneficio (interpretado en el sentido OCDE) y del propio sistema de facturación (método de valoración), y no tanto atendiendo al requisito de la acreditación de la realidad o efectividad del servicio que puede considerarse probado indirectamente.

Finalmente, entendemos que esta doctrina administrativa sobre servicios intragrupo prestados por una entidad extranjera que opera como centro de coordinación regional (*regional headquarter*)

³⁰ Véanse las sentencias del TJCE en los casos *Futura Participations*, *Vestergaard*, *Baxter*, *Laboratorios Fournier*, *Danner*, *Rewe-Zentral*, *Cadbury Schweppes*, *Elisa*, entre otras. Un comentario a las mismas puede encontrarse en CALDERÓN y MARTÍN, «Jurisprudencia tributaria del TJCE» en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la UE*, CISS, Valencia, 2007. Téngase en cuenta igualmente la matización introducida recientemente por el TJCE en su sentencia de 18 de diciembre de 2007 (*C-101/05, Skatterverket v. A*) en el sentido de que la inexistencia de un mecanismo de intercambio de información tributaria con un país tercero puede en determinados casos justificar una restricción a la libre circulación de capitales.

y presta servicios centralizados a una filial española es perfectamente aplicable (con las matizaciones advertidas) al caso inverso, esto es, al caso donde la matriz (o una entidad que opere como centro de coordinación) española presta servicios a sus filiales residentes y no residentes. Asimismo, debe insistirse en que, tras la reforma operada por la Ley 36/2006, la norma imperativa de valoración establecida en el artículo 16 del TRLIS se aplica de forma simétrica a operaciones internas e internacionales, de manera que las cuestiones que hemos examinado en torno a los servicios intragrupo se suscitan igualmente en el marco de estructuras empresariales de grupo puramente internas. En este mismo sentido, nótese que la nueva regulación sobre servicios intragrupo (art. 16.5 del TRLIS) ha eliminado también el confuso concepto de servicios de apoyo a la gestión (y formalmente la exigencia de contrato escrito) estableciendo una regulación general para los servicios prestados entre entidades vinculadas, eliminándose así la asimetría recogida en la regulación anterior y articulando reglas que coinciden sustancialmente con las establecidas en el Capítulo VII (Servicios intragrupo) de las Directrices OCDE de Precios de Transferencia de 1995 y que, a nuestro entender, deben interpretarse en el sentido indicado a lo largo de este trabajo.