

## Índice general

|                                                                                                                                            | <u>Página</u> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| PRÓLOGO .....                                                                                                                              | 11            |
| INTRODUCCIÓN .....                                                                                                                         | 25            |
| <br>CAPÍTULO I                                                                                                                             |               |
| <b>EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA COMO DETERMINANTE DE UN SISTEMA BASADO EN AJUSTES .....</b>                                           | <b>29</b>     |
| <b>1. El origen internacional del principio de plena competencia ..</b>                                                                    | <b>29</b>     |
| 1.1. <i>El origen histórico del principio de plena competencia y su plasmación en el art. 9 MC OCDE, sus comentarios y las DPT OCDE</i> .. | 33            |
| 1.2. <i>El valor jurídico del art. 9 MC OCDE, sus comentarios y las DPT OCDE</i> .....                                                     | 38            |
| 1.2.1. Naturaleza y contenido del art. 9 MC OCDE .....                                                                                     | 39            |
| 1.2.2. La función de los preceptos convencionales análogos al art. 9 MC OCDE con respecto al ordenamiento interno .....                    | 46            |
| 1.2.3. El valor jurídico de los Comentarios al MC OCDE y las DPT OCDE como instrumentos interpretativos de soft law .....                  | 48            |
| <b>2. La progresiva expansión del principio de plena competencia a las operaciones vinculadas internas .....</b>                           | <b>53</b>     |
| <b>3. Perspectivas de futuro para el principio de plena competencia ..</b>                                                                 | <b>60</b>     |
| 3.1. <i>El futuro del principio de plena competencia en el contexto de las reformas derivadas del Proyecto BEPS</i> .....                  | 63            |

|                                                                                                                                                                        |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.2. <i>La presumible subsistencia del principio de plena competencia ante la propuesta de una base imponible consolidada para los Estados Miembros de la UE</i> ..... | 69 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|

## CAPÍTULO II

|                                                                                                                                        |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>EL AJUSTE CORRELATIVO</b> .....                                                                                                     | 75  |
| <b>1. La tradicional confusión terminológica en torno a la noción de «ajustes» por operaciones vinculadas</b> .....                    | 75  |
| 1.1. <i>La posible naturaleza valorativa o transaccional del ajuste primario y sus consecuencias sobre el ajuste correlativo</i> ..... | 78  |
| 1.2. <i>Los denominados «ajustes compensatorios» como alternativa al ajuste primario</i> .....                                         | 83  |
| 1.2.1. <i>La errónea concepción de los «ajustes compensatorios» como ajustes exclusivamente extracontables</i> .                       | 86  |
| 1.2.2. <i>Los ajustes compensatorios como exigencia del enfoque ex post en precios de transferencia</i> .....                          | 91  |
| 1.3. <i>El ajuste secundario</i> .....                                                                                                 | 92  |
| 1.3.1. <i>El ajuste secundario como institución compatible con el ajuste correlativo</i> .....                                         | 93  |
| 1.3.2. <i>Ajustes transaccionales y secundarios como figuras recalificadoras con distintos ámbitos de aplicación</i> .                 | 98  |
| <b>2. Los ajustes correlativos: Concepto y clasificación</b> .....                                                                     | 100 |
| 2.1. <i>Según su ámbito territorial: Ajustes correlativos internos e internacionales</i> .....                                         | 100 |
| 2.2. <i>Según el procedimiento seguido para su práctica: Ajustes correlativos unilaterales y negociados</i> .....                      | 103 |
| 2.3. <i>Según su signo: Ajustes correlativos positivos y negativos</i> ....                                                            | 104 |
| 2.4. <i>Según su cuantía: Ajustes correlativos totales y parciales</i> .....                                                           | 106 |
| 2.5. <i>Según las personas o entidades afectadas: Ajustes correlativos unipersonales y pluripersonales</i> .....                       | 107 |

### CAPÍTULO III

## **LA REGULACIÓN DEL AJUSTE CORRELATIVO EN EL ORDENAMIENTOS ESPAÑOL . . . . . 109**

### **1. La recepción y evolución del principio de plena competencia y los ajustes correlativos en el ordenamiento español . . . . . 110**

1.1. *La falta de regulación del ajuste correlativo en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades . . . . . 110*

1.2. *La aparente instauración del ajuste unilateral con la Ley 18/1991 de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas . . . 112*

1.3. *La introducción del ajuste correlativo con la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades . . . . . 112*

1.4. *La consolidación del ajuste correlativo con la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal . . 115*

### **2. El ajuste correlativo en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades . . . . . 120**

2.1. *La obligación de practicar el ajuste correlativo frente a ajustes primarios tanto valorativos como transaccionales . . . . . 121*

2.2. *El aseguramiento del ajuste correlativo únicamente frente a ajustes primarios practicados por la Administración española . . . . 123*

2.2.1. *La Administración española frente a ajustes primarios practicados por Administraciones extranjeras . . 124*

2.2.2. *La Administración española como realizadora del ajuste primario en el plano internacional . . . . . 128*

2.3. *Especialidades del ajuste correlativo cuando involucra a contribuyentes de régimen foral . . . . . 133*

2.3.1. *Operaciones vinculadas entre contribuyentes de régimen común y contribuyentes de régimen foral . . 134*

2.3.2. *Operaciones vinculadas entre contribuyentes sujetos a distintos regímenes forales . . . . . 139*

## CAPÍTULO IV

|                                                                                                                                                                                   |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>LOS CAUCES PROCEDIMENTALES PARA LA PRÁCTICA DEL AJUSTE CORRELATIVO EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL ..</b>                                                                           | <b>141</b> |
| <b>1. La pluralidad de cauces procedimentales para la realización del ajuste correlativo .....</b>                                                                                | <b>142</b> |
| <b>2. La realización del ajuste correlativo en el marco del procedimiento previsto en los arts. 18.12 LIS 2014 y 19 RIS 2015 .....</b>                                            | <b>146</b> |
| 2.1. <i>La firmeza del ajuste primario como presupuesto para la práctica del correlativo .....</i>                                                                                | <i>147</i> |
| 2.2. <i>La superación de los problemas de prescripción del ajuste correlativo .....</i>                                                                                           | <i>148</i> |
| 2.3. <i>Las características de la liquidación que materializa el ajuste correlativo .....</i>                                                                                     | <i>151</i> |
| 2.3.1. El carácter provisional de las liquidaciones que acometen los ajustes primario y correlativo .....                                                                         | 152        |
| 2.3.2. Sus potenciales efectos preclusivos .....                                                                                                                                  | 158        |
| 2.3.3. El devengo de intereses de demora .....                                                                                                                                    | 160        |
| 2.4. <i>La impugnabilidad del ajuste primario y sus efectos sobre el correlativo .....</i>                                                                                        | <i>162</i> |
| 2.5. <i>La posible realización del ajuste correlativo por parte de las entidades vinculadas al contribuyente inspeccionado a través de autoliquidaciones rectificativas .....</i> | <i>163</i> |
| 2.5.1. Los diferentes efectos de las autoliquidaciones rectificativas en función del ajuste correlativo que pretendan materializar .....                                          | 166        |
| 2.5.2. La espontaneidad de las autoliquidaciones rectificativas que acometen ajustes correlativos de signo positivo .....                                                         | 168        |
| 2.5.3. La firmeza del ajuste primario como presupuesto para proceder a la práctica del correlativo .....                                                                          | 175        |
| <b>3. La realización del ajuste correlativo cuando la comprobación de las operaciones vinculadas se articula a través de procedimientos simultáneos e independientes .....</b>    | <b>176</b> |

|                                                                                                                                                                            | <u>Página</u> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| 3.1. <i>La posible regularización de las entidades vinculadas antes de que la liquidación girada frente a la contraparte hubiese adquirido firmeza</i> .....               | 176           |
| 3.2. <i>La imputación temporal del ajuste correlativo</i> .....                                                                                                            | 178           |
| 3.3. <i>La naturaleza provisional y los efectos preclusivos de las liquidaciones que materializan los ajustes primario y correlativo</i> .....                             | 179           |
| 3.4. <i>La impugnabilidad de los ajustes primario y correlativo</i> .....                                                                                                  | 182           |
| 3.4.1. <i>La legitimación de las entidades vinculadas al contribuyente inspeccionado para impugnar la liquidación que materializa el ajuste primario</i> .....             | 183           |
| 3.4.2. <i>La legitimación del contribuyente inspeccionado para impugnar liquidaciones que reducen su base imponible</i> .....                                              | 185           |
| 3.4.3. <i>La posible quiebra en la bilateralidad del ajuste a través de la impugnación estratégica de las liquidaciones</i> .....                                          | 185           |
| <b>4. La regularización bilateral de operaciones entre partes vinculadas mediante la cláusula general antielusiva interna</b> .....                                        | <b>191</b>    |
| 4.1. <i>La difícil delimitación entre los ajustes primarios transaccionales y las correcciones basadas en la simulación o el conflicto en aplicación de la norma</i> ..... | 194           |
| 4.2. <i>Especial referencia a la regularización de las sociedades profesionales interpuestas</i> .....                                                                     | 198           |
| 4.3. <i>Los necesarios efectos bilaterales de las regularizaciones basadas en la cláusula general antielusiva interna</i> .....                                            | 202           |

## CAPÍTULO V

|                                                                                                                    |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>INSTRUMENTOS FACILITADORES DEL AJUSTE CORRELATIVO EN EL PLANO INTERNACIONAL Y SU REGULACIÓN EN ESPAÑA</b> ..... | <b>205</b> |
| <b>1. Los ajustes correlativos y sus instrumentos facilitadores como instituciones diferenciadas</b> .....         | <b>206</b> |

|                                                                                                                      |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>2. La normativa española en materia de acuerdos previos de valoración</b>                                         | <b>213</b> |
| 2.1. <i>La suscripción de acuerdos previos de valoración bilaterales o multilaterales</i>                            | 214        |
| 2.1.1. Actuaciones previas o <i>pre-filling</i>                                                                      | 214        |
| 2.1.2. Iniciación                                                                                                    | 215        |
| 2.1.3. Trámite de admisión                                                                                           | 217        |
| 2.1.4. Tramitación                                                                                                   | 219        |
| 2.1.5. Terminación                                                                                                   | 220        |
| 2.2. <i>Ajustes correlativos contrarios a un acuerdo previo de valoración unilateral preexistente</i>                | 222        |
| <b>3. Los procedimientos amistosos y el arbitraje en el ordenamiento español</b>                                     | <b>224</b> |
| 3.1. <i>Disposiciones comunes a todos los procedimientos amistosos</i>                                               | 230        |
| 3.1.1. La autoridad competente española                                                                              | 231        |
| 3.1.2. La interacción entre el procedimiento amistoso y los medios internos de recurso                               | 232        |
| 3.1.3. La relación de alternatividad entre las distintas bases jurídicas habilitantes para el procedimiento amistoso | 234        |
| 3.1.4. La suspensión del ingreso de la deuda durante la tramitación del procedimiento amistoso                       | 236        |
| 3.1.5. El devengo de intereses de demora durante la tramitación del procedimiento amistoso                           | 237        |
| 3.1.6. La tramitación del procedimiento amistoso en supuestos de actas con acuerdo o en conformidad                  | 237        |
| 3.1.7. La implementación del acuerdo eventualmente alcanzado y los plazos internos de prescripción                   | 238        |
| 3.2. <i>El procedimiento amistoso y la cláusula arbitral previstos en los CDI</i>                                    | 239        |
| 3.2.1. Procedimiento amistoso iniciado ante la autoridad competente española                                         | 240        |

|                                                                                                                                                                                     | <i><u>Página</u></i> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| 3.2.2. Procedimiento amistoso iniciado ante una autoridad competente extranjera con implicaciones para España .....                                                                 | 247                  |
| 3.3. <i>El procedimiento previsto en el Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas</i> ..... | 249                  |
| 3.4. <i>El procedimiento previsto en la Directiva 2017/1852, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea</i> .....                             | 254                  |
| <b>4. Instrumentos de asistencia mutua para la comprobación de las operaciones vinculadas en el ordenamiento español</b> .....                                                      | <b>257</b>           |
| 4.1. <i>El intercambio de información tributaria en relación con las operaciones vinculadas</i> .....                                                                               | 259                  |
| 4.2. <i>Los controles simultáneos</i> .....                                                                                                                                         | 262                  |
| 4.3. <i>Las inspecciones conjuntas</i> .....                                                                                                                                        | 264                  |
| 4.3.1. La regulación introducida por la Directiva 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021 (DAC 7) ....                                                                         | 266                  |
| 4.3.2. Las inspecciones conjuntas en el art. 177 quinquies LGT .....                                                                                                                | 268                  |
| <b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....                                                                                                                                                           | <b>275</b>           |