

**UNA REVISIÓN GLOBAL DE LA APLICACIÓN DE LOS
ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE
TRANSFERENCIA Y SUS IMPLICACIONES PARA ESPAÑA**

Autor: *José Antonio Rodríguez Ondarza*
Universidad Complutense de Madrid.

P.T. Nº 14/98

RESUMEN

Un Acuerdo Previo sobre precios de transferencia (APP) se articula como una forma de convenio por escrito que establece, con carácter previo a la realización de determinadas operaciones entre empresas vinculadas, un conjunto de criterios para la caracterización y cuantificación de los precios de transferencia aplicables a tales operaciones durante un período de tiempo predeterminado. Así pues, se trata de un proceso voluntario para la resolución anticipada de cuestiones, básicamente metodológicas, referentes a los precios de transferencia con el fin de evitar problemas de elusión fiscal o de doble imposición.

Probablemente este sistema de Acuerdos previos (APP) constituye una de las novedades más importantes en el ámbito de la fiscalidad internacional en los últimos diez años y se caracteriza por ser un mecanismo de seguridad y garantía jurídica y económica tanto para el contribuyente como para la Administración tributaria.

Este trabajo pretende revisar los procedimientos administrativos de implementación de estos Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia en función de las Directrices de la OCDE de 1995, a partir de la experiencia internacional derivada de su aplicación en los pocos países que, por ahora, los reconocen, y las consecuencias que se pueden extraer para una adecuada incorporación a nuestro ordenamiento tributario de un mecanismo tan interesante para resolver posibles conflictos entre Administración y contribuyentes.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. CARACTERIZACIÓN DE LOS ACUERDOS PREVIOS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA
 - 1.1. Definición y características de los acuerdos previos sobre precios
 - 1.2. Enfoques posibles respecto a las normas jurídicas y administrativas que regulan los acuerdos previos sobre precios
 - 1.3. Ventajas de los acuerdos previos sobre precios
 - 1.4. Desventajas de los acuerdos previos sobre precios
 - 1.5. Situación actual y procedimientos de aplicación de los acuerdos previos según las directrices de la OCDE
 - 1.5.1. Campo de aplicación de un acuerdo previo sobre precios
 - 1.5.2. Acuerdos unilaterales o bilaterales
 - 1.5.3. Igualdad de acceso de todos los contribuyentes a los APPs
 - 1.5.4. Adopción de acuerdos entre las autoridades competentes y mejora de los procedimientos
2. LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. ETAPAS DE APLICACIÓN Y ANÁLISIS COMPARADO
 - 2.1. Fases de aplicación de un acuerdo previo sobre precios de transferencia
 - A. Reuniones preliminares
 - B. Proposición del acuerdo
 - C. Análisis del acuerdo
 - D. Documentación del acuerdo
 - E. Control del acuerdo
 - 2.2. Análisis comparado de los procedimientos de los APPs
 - Estados Unidos
 - Canadá
 - Australia
 - Japón
 - Holanda
 - Bélgica
 - Alemania

Irlanda
México
Reino Unido
Otros países

2.3. Conclusiones sobre la aplicación internacional de los APPs

3. LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN ESPAÑA. REGULACIÓN Y VALORACIÓN

3.1. Consideraciones generales sobre los acuerdos previos sobre precios en su referencia al caso español

3.2. Desarrollo reglamentario del procedimiento en España. Comentarios sobre su implementación

A. Clases de propuestas. Suscripción de la propuesta. Desistimiento

B. Documentación e información previa

C. Presentación de la propuesta

D. Examen de la propuesta, prueba y alegaciones

E. Resolución motivada. Recursos. Organos competentes

F. Efectos de la resolución

G. Acuerdos con las Administraciones de otros Estados

H. Informe sobre la aplicación de la propuesta

I. Modificación de la propuesta por variación de las presunciones críticas

J. Plazo de finalización del procedimiento

3.3. Consideraciones finales sobre el régimen de APPs en España. Críticas

4. A MODO DE CONCLUSIÓN: SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE FUTURO. RECOMENDACIONES DE LA OCDE RESPECTO A SU TRAMITACIÓN

5. BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN. CARACTERIZACIÓN DE LOS ACUERDOS PREVIOS EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIAS

1.1. Definición y características de los acuerdos previos sobre precios

En las Directrices¹ de la OCDE aprobados por su Consejo el 12 de julio de 1995 se considera que un acuerdo previo en materia de precios de transferencia (APP) es un acuerdo que determina, con carácter previo a las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios (relativos, por ejemplo, al método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes a introducir y las hipótesis de base referentes a la evolución futura) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período. Por tanto, en el APP se fija por adelantado el método específico de precios de transferencia que el contribuyente va a utilizar, diferenciándose de la “consulta” en que ésta resuelve materias establecidas legalmente, mientras que un APP versa sobre una situación específica del contribuyente.

La OCDE reconoce que uno de los principales problemas de este mecanismo radica en el grado de especificidad, en el sentido de si han de limitarse a la determinación del método de valoración a emplear para establecer el precio de transferencia o, al contrario, se han de establecer resultados cuantitativos más concretos. La propia Organización reconoce que esta última alternativa es mucho más difícil de alcanzar, e incluso menos prudente, en la medida en que considera que para alcanzar resultados más concretos han de utilizarse previsiones, y ello no resulta prudente.

El procedimiento del APP se inicia formalmente a iniciativa del contribuyente y supone negociaciones entre el contribuyente, una o más empresas asociadas y una o más Administraciones tributarias. El APP tiene por objeto completar los mecanismos tradicionales, de naturaleza administrativa, judicial y convencional, de resolver los problemas derivados de los precios de transferencia. Puede ser de la máxima utilidad cuando los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar.

Una de las cuestiones claves en el concepto del APP es la correspondiente a su grado de especificidad al determinar los precios de transferencia de un contribuyente a lo largo de cierto número de años, por ejemplo, ¿es necesario definir el método de determinación de precios de transferencia o fijar resultados más específicos?. En general, es necesario ser muy prudente si el APP va más allá de la metodología, de sus modalidades de aplicación y de las hipótesis de base, habida cuenta de que los elementos más específicos se fundan en previsiones de futuro.

La fiabilidad de una previsión utilizada en un APP es función a la vez de la naturaleza de esta predicción y de las hipótesis de base sobre las cuales se basa la predicción. Por ejemplo, no sería razonable considerar que en condiciones de plena concurrencia el tipo de interés para préstamos a corto plazo de una empresa determinada en el contexto de un grupo permanecerá igual al 6 por ciento durante los tres años siguientes. Una previsión más plausible sería que ese tipo de interés fuera igual al LIBOR incrementado en un porcentaje fijo. Esta predicción sería incluso más fiable si se añadiese una hipótesis relativa a la clasificación financiera (decidiéndose por ejemplo que el incremento del LIBOR será modificado si la clasificación financiera cambia).

Otro ejemplo: no sería apropiado fijar una fórmula de reparto de beneficios entre empresas asociadas si se espera una modificación del reparto de funciones entre las empresas. Sería por el

1 OCDE. “Transfer Pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations” (1995).

contrario posible utilizar una fórmula de reparto de beneficios si determinadas hipótesis de base permitiesen articular adecuadamente el papel de cada empresa. En ciertos casos podría ser posible formular una previsión razonable, en relación a un apropiado porcentaje real de reparto de beneficios, si se puede apoyar sobre suficientes hipótesis.

Para decidir sobre el grado de especificidad de un APP en un caso particular, la Administración tributaria debe reconocer que son las previsiones concernientes a la evolución futura de los beneficios contemplados en forma absoluta las que parecen las menos plausibles. Se podrían utilizar las tasas de beneficios de empresas independientes pero éstas son a menudo volátiles y difíciles de prever. El uso de hipótesis de base pertinentes y la utilización de intervalos pueden permitir previsiones más fiables. Los datos retrospectivos referentes a una rama de actividad pueden constituir igualmente una referencia útil.

En resumen, la fiabilidad de una previsión depende de los hechos y circunstancias de cada caso particular. Los contribuyentes y las Administraciones tributarias deben prestar una gran atención a la fiabilidad de las previsiones cuando consideren el alcance de un APP. Las previsiones no fiables no deberían incluirse en un APP. En general, podrá formularse una previsión más fiable en lo referente a la pertinencia de un método y de su aplicación, así como en lo referente a las hipótesis de base formuladas, que en lo referente a la correspondiente a resultados futuros (nivel de precios o de beneficios).

En el Derecho tributario comparado se distinguen dos tipos de Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia:

- a) las unilaterales, en las que la Administración Tributaria trata exclusivamente con el contribuyente, y
- b) las bilaterales o multilaterales, en las que la Administración Tributaria trata con el contribuyente y con otra u otras Administraciones Tributarias.

La última modalidad es la más extendida y la preferida por la OCDE, por atacar el fenómeno de la doble imposición al mismo tiempo que garantiza una mayor seguridad jurídica al contribuyente. En algunos países existen acuerdos unilaterales en los que la Administración tributaria y el contribuyente de su jurisdicción establecen un acuerdo sin la intervención de otras Administraciones tributarias interesadas. Sin embargo, un APP unilateral puede tener una incidencia sobre la responsabilidad tributaria de empresas asociadas situadas en otra Administración tributaria. Cuando los APP unilaterales están permitidos, las autoridades competentes de los otros países interesados deben ser informadas lo antes posible del procedimiento, a fin de determinar si ellas están dispuestas y pueden considerar un acuerdo bilateral en el ámbito del procedimiento amistoso.

Debido a los problemas de doble imposición, la mayor parte de los países prefieren los APP bilaterales o multilaterales (es decir, un acuerdo con uno o varios países) y, de hecho, ciertos países no admiten los APP unilaterales (es decir, el APP entre el contribuyente y una sola Administración tributaria). El procedimiento bilateral (o multilateral) tiene muchas más posibilidades de reducir el riesgo de doble imposición, de ser equitativo para el conjunto de Administraciones tributarias y de contribuyentes afectados, y de ofrecer más certidumbre a los contribuyentes. Por otra parte, en ciertos países la legislación interna no permite a la Administración tributaria concluir directamente con el contribuyente un acuerdo con fuerza obligatoria, de manera que un APP sólo puede concluirse con la autoridad competente de un Estado parte en un Convenio, en el marco del procedimiento amistoso. A

los efectos de las discusiones que siguen, no se tendrá en cuenta en los APP los acuerdos unilaterales, salvo específica referencia a los APP unilaterales².

Las Administraciones tributarias pueden encontrar los APP particularmente útiles en las cuestiones de reparto de beneficios o de imputación de rentas que se plantean en el contexto de operaciones mundiales sobre títulos o sobre mercancías e igualmente en aquellas derivadas de acuerdos multilaterales de contribución de gastos. El concepto del APP puede resultar también útil en la resolución de las cuestiones que plantea el Artículo 7 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE relativas a problemas de imputación y operaciones de establecimientos permanentes y de sucursales.

Los APP, incluyendo cuando son unilaterales, difieren en ciertos puntos de las tradicionales decisiones anticipadas (consultas) que algunas Administraciones tributarias pueden suministrar a los contribuyentes. Un APP tiene en cuenta generalmente elementos de hecho, mientras que las decisiones anticipadas tradicionales se limitan generalmente a la interpretación de extremos de derecho, sobre la base de los hechos presentados por el contribuyente. En el caso de una decisión anticipada tradicional, la Administración tributaria no se cuestiona sobre los hechos presentados por el contribuyente, mientras que en un APP es probable que los hechos sean analizados en profundidad. Además, un APP cubre generalmente varias categorías de operaciones recurrentes o el conjunto de las operaciones internacionales del contribuyente para un determinado período de tiempo. Por el contrario, la decisión anticipada tradicional no vale generalmente más que para una determinada operación.

La cooperación de las empresas asociadas es vital para el éxito de las negociaciones que desembocarán en el APP. Por ejemplo, las empresas asociadas deberán normalmente indicar a las Administraciones tributarias el método que ellas juzgan más adecuado habida cuenta de su situación particular. Las empresas asociadas deberán igualmente suministrar la documentación que soporte la razonabilidad de su propuesta que incluirá, por ejemplo, los datos referentes al sector, mercados y países que serán cubiertos por el acuerdo. Además, las empresas asociadas podrán identificar las operaciones en el mercado libre que son comparables o similares a sus operaciones, desde el punto de vista de las actividades económicas ejercidas y de las condiciones de precios de transferencia, por ejemplo en lo referente a costes económicos y a riesgos incursos, etc., y efectuar un análisis funcional.

En general, las empresas asociadas están autorizadas para participar en el procedimiento de obtención de un APP, presentando el caso y negociando con las autoridades fiscales implicadas, suministrando a las mismas las informaciones necesarias, y buscando el acuerdo en materia de precios de transferencia. Desde el punto de vista de las empresas asociadas esta posibilidad de intervenir puede aparecer como una ventaja en relación con el procedimiento amistoso convencional.

Una vez concluido el procedimiento de un APP, la Administración tributaria deberá dar confirmación a las empresas asociadas de su jurisdicción, de que no se efectuará ningún ajuste de precio de transferencia en tanto los contribuyentes se ajusten a las cláusulas de los acuerdos. El APP deberá contener igualmente, para años futuros, una cláusula de revisión o de anulación (quizás por referencia a un intervalo) en caso de modificación importante de las operaciones de la empresa o de circunstancias económi-

2 En los Estados Unidos, si el contribuyente decide suscribir un APP unilateral, el procedimiento le obliga a presentar un conjunto amplio de razones adecuadas y suficiente para ello. Si se suscribe un APP unilateral y se plantea un problema de doble imposición como consecuencia de la aplicación de los términos del APP, el contribuyente puede solicitar ayuda a la Administración Tributaria (*Revenue Procedure 91-23*). En esta situación, la AT puede desviarse del APP y negociar un acuerdo con la otra AT a través de procedimientos convencionales.

cas imprevisibles (por ejemplo, modificaciones importantes de los tipos de cambio) que tengan una incidencia importante sobre la fiabilidad del método utilizado de manera que empresas independientes hubieran considerado estos cambios significativos para la fijación de sus precios de transferencia.

Un APP puede referirse al conjunto de los precios de transferencia de un contribuyente (es la solución preferida por ciertos países) o dejar al contribuyente la posibilidad de limitar su petición de APP a filiales o a operaciones entre empresas determinadas. En general, el APP no se aplica más que a ejercicios futuros y operaciones futuras, su duración está en función de la rama de actividad, de los productos o de las operaciones en cuestión. Las empresas asociadas podrán limitar su petición a específicos ejercicios futuros. El APP podrá, igualmente, abrir la posibilidad de aplicar el método convenido de fijación de precios de transferencia para resolver problemas similares que se hayan planteado en ejercicios anteriores no prescritos. Sin embargo, aplicarlo de esa manera requerirá el acuerdo de la Administración tributaria, del contribuyente y, en su caso, de la Administración del Estado con el que se haya concluido un Convenio fiscal.

Naturalmente, cada Administración tributaria parte en el APP querrá verificar que los contribuyentes de su jurisdicción cumplen el APP, lo que podrá realizar en general de dos maneras:

- a) En primer lugar, podrá exigir al contribuyente un informe anual demostrando la conformidad de sus precios de transferencia con las condiciones previstas en el APP y mostrando la validez de las hipótesis de base, y
- b) En segundo lugar, podrá continuar el examen de la situación del contribuyente en el seno de sus comprobaciones regulares, sin reevaluar la validez del método. En su lugar la Administración tributaria puede limitar el examen de los precios de transferencia a la verificación de los datos iniciales sobre los que se ha fundado la propuesta del APP y a determinar si el contribuyente ha cumplido o no con los términos y condiciones del APP. Podrá, igualmente, verificar las informaciones consignadas en el APP y en los informes anuales y en la aplicación sistemática del método establecido. Cualquier otra cuestión no vinculada con el APP cae dentro del procedimiento ordinario de comprobación.

El APP debe poder ser objeto de cancelación, aun retroactivamente, en caso de fraude o de desnaturalización de las informaciones en el curso de las negociaciones del APP, o en caso de inobservancia por el contribuyente de las condiciones previstas en el APP. En el caso de cancelación de un APP la Administración tributaria que propone la misma, debe informar a las otras Administraciones de su intención y de sus motivos.

1.2. Enfoques posibles respecto a las normas jurídicas y administrativas que regulan los acuerdos previos sobre precios

Los APP que involucran a la Autoridad competente de un país con el que existe Convenio fiscal, deberían considerarse dentro del ámbito del procedimiento amistoso previsto en el Artículo 25 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE, aunque tales acuerdos no sean especialmente mencionados en el mismo. El apartado 3 de dicho Artículo dispone que las autoridades competentes "harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio". Aunque el párrafo 32 de los Comentarios indica que las cuestiones cubiertas por este apartado son dificultades de una naturaleza general referentes a una categoría de contribuyentes, reconoce expresamente que las cuestiones pueden surgir en relación con un caso individual. En un cierto número

de casos, si los APP se han iniciado, es porque la aplicación de reglas en materia de precios de transferencia a una categoría particular de contribuyentes da lugar a dudas y dificultades. El apartado 3 del Artículo 25, indica igualmente que las autoridades competentes pueden consultarse con la finalidad de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio. Los APP bilaterales deberían entrar en esta disposición porque uno de sus objetivos es evitar la doble imposición. El Convenio prevé ajustes por precios de transferencia, pero no indica ningún método o procedimiento particular distintos del principio de plena concurrencia establecido en el Artículo 9. Se puede pues considerar que los APP están autorizados por el apartado 3 del Artículo 25, ya que los supuestos específicos de precios de transferencia sometidos a un APP no están de otra manera contemplados en el Convenio. El Artículo 26, relativo al intercambio de informaciones, puede igualmente facilitar los APP instaurando una cooperación entre autoridades competentes bajo la forma de intercambio de información.

Las Administraciones tributarias pueden adicionalmente apoyarse sobre las prerrogativas generales que les confiere su ley interna, en el campo de la administración de los impuestos, para concluir los APP. En ciertos países las Administraciones tributarias están habilitadas para formular específicas directrices administrativas o procedimentales para los contribuyentes, describiendo el régimen fiscal de las operaciones y el método adecuado de fijación de precios. Como se ha mencionado anteriormente, la legislación fiscal de ciertos países Miembros de la OCDE incluye disposiciones que permiten a los contribuyentes obtener decisiones específicas con diferentes finalidades. Aun si esas decisiones no han sido concebidas específicamente para los APP, su campo de aplicación es a menudo suficientemente amplio para cubrirlos.

Algunos países no pueden, en virtud de su derecho interno, concluir los APP. Sin embargo, cuando un Convenio fiscal contiene una cláusula relativa al procedimiento amistoso, similar al Artículo 25 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE, las autoridades competentes deberían, en general, estar autorizadas para concluir un APP si los problemas que plantean los precios de transferencia son susceptibles de acarrear una doble imposición o plantear dificultades o dudas en cuanto a la interpretación o aplicación del Convenio. Un tal acuerdo sería jurídicamente obligatorio para los dos Estados y crearía derechos para el contribuyente involucrado. En la medida en que los Convenios de doble imposición priman sobre el derecho interno, la ausencia de base jurídica en derecho interno para la conclusión de un APP, no impediría la aplicación de un APP sobre la base de un procedimiento amistoso.

1.3. Ventajas de los acuerdos previos sobre precios

La utilización del procedimiento de los APP puede ser muy útil para los contribuyentes porque elimina la incertidumbre y hace más previsible el régimen tributario de las operaciones internacionales. Asumiendo que se han respetado las condiciones a cumplir, el APP constituye para los contribuyentes implicados un factor de seguridad jurídica para el régimen tributario de las operaciones a que se refiere el APP y por un período fijo de tiempo. En ciertos casos un APP puede también otorgar una posibilidad de prorrogar el período de tiempo al cual se aplica. Cuando el plazo de un APP expira puede también existir la oportunidad para las Administraciones tributarias y los contribuyente afectados de renegociar el APP. Gracias a la certidumbre que suministra un APP el contribuyente puede estar en mejor posición para prever sus responsabilidades tributarias, creando en consecuencia un entorno fiscal que es favorable a la inversión.

Los APP constituyen la ocasión para que las Administraciones tributarias y los contribuyentes se consulten y cooperen en un espíritu de concertación. La posibilidad que se ofrece de examinar problemas fiscales complejos en un ambiente más sereno que el de una comprobación de precios de transferencia puede favorecer la libre circulación de informaciones entre todas las partes implicadas con la finalidad de llegar a un resultado que sea jurídicamente correcto y realizable en la

práctica. La ausencia de confrontación puede igualmente conducir a una mayor objetividad en el examen de los datos e informaciones suministrados que en un contexto más o menos contencioso (por ejemplo, proceso). La estrecha concertación y cooperación necesaria entre Administraciones tributarias para la puesta en práctica de un dispositivo de APP, se traduce igualmente en relaciones más estrechas entre los países parte en un Convenio en lo que se refiere a la fijación de precios de transferencia.

Un APP puede evitar a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias las comprobaciones y los litigios largos y costosos a que puede dar lugar los precios de transferencia. Cuando un APP ha sido concluido, las Administraciones tributarias necesitarán menos recursos a consagrar a sus siguientes comprobaciones de las declaraciones fiscales del contribuyente, porque conocerán más información sobre el contribuyente. Sin embargo, podrá ser difícil un seguimiento de la aplicación del Acuerdo. El procedimiento del APP puede en sí mismo, igualmente, hacer ganar tiempo tanto a los contribuyentes como a las Administraciones tributarias en relación con las comprobaciones tradicionales, aunque en conjunto puede no haber una ganancia neta de tiempo, por ejemplo en los países que no tienen un procedimiento de comprobación y donde la existencia de un APP puede no afectar directamente al montante de recursos consagrados al cumplimiento de la legislación tributaria.

Los APP bilaterales y multilaterales reducen sustancialmente o eliminan la posibilidad de doble imposición o de no imposición, jurídica o económica, desde el momento en que participan todos los Estados implicados. Por contra los APP unilaterales no aportan certidumbre en la reducción de la doble imposición, porque las Administraciones tributarias afectadas por las operaciones cubiertas por el APP pueden considerar que la metodología adoptada no da un resultado conforme al principio de plena concurrencia. Además los APP bilaterales o multilaterales pueden mejorar el procedimiento amistoso reduciendo significativamente el tiempo necesario para alcanzar un Acuerdo, en la medida en que las autoridades competentes están tratando con datos actuales y no con datos referentes a ejercicios anteriores, cuya recogida puede ser difícil y exigir largos períodos.

Las obligaciones de comunicación de informaciones en el contexto de un dispositivo de APP y el espíritu de cooperación que preside la negociación del APP pueden permitir a las Administraciones tributarias comprender mejor ciertas operaciones internacionales complejas a las que se dedican las multinacionales. Gracias a un dispositivo de APP, es posible conocer y comprender mejor los aspectos extremadamente técnicos y los elementos de hecho de ciertas operaciones, como las operaciones financieras a escala mundial y los problemas fiscales que plantean. El desarrollo de competencias muy especializadas sobre ciertas industrias o ciertos tipos de transacciones facilitará a las Administraciones tributarias el dar un mejor servicio a otros contribuyentes que se encuentren en situaciones similares. A través de un dispositivo APP las Administraciones tributarias tienen acceso a datos sectoriales muy útiles y a análisis de métodos de fijación de precios en un espíritu de cooperación.

En definitiva, los beneficios derivados de la suscripción de un APP serían³:

1. Conseguir que los contribuyente y la Administración Tributaria alcancen un consenso previo en tres aspectos fundamentales:

- a) naturaleza, contenido y características de las operaciones cubiertas por la APP,
- b) método apropiado para establecer el precio de transferencia en dichas transacciones, y

3 Ackerman, R. et al (1995): "The Advance Pricing Agreement (APA) Program: a Model Alternative Dispute Resolution Process", Tax Management-Transfer Pricing, Special Report, nº 9, vol. 2. nº 15, diciembre, págs 1-28.

- c) cálculo de resultados que se espera alcanzar de la aplicación del método antes establecido.
2. Realizar todo el proceso en un clima de cooperación y entendimiento entre los contribuyentes y la AT.
3. Alcanzar un acuerdo mucho más rápido que mediante la utilización de métodos tradicionales.
4. Alcanza un acuerdo con un coste efectivo mucho menor tanto para el contribuyente como para la AT.

1.4. Desventajas de los acuerdos previos sobre precios

Los APP unilaterales pueden presentar serios problemas tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes. Desde el punto de vista de otras Administraciones tributarias pueden plantearse problemas si éstas están en desacuerdo con las conclusiones del APP. Desde el punto de vista de las empresas asociadas, uno de estos problemas se refiere a la incidencia que pueden tener sobre su comportamiento. Contrariamente a los APP bilaterales o multilaterales, los APP unilaterales pueden no reducir la incertidumbre para el contribuyente implicado, ni la doble imposición económica o jurídica para el grupo multinacional. Si el contribuyente, a fin de evitar largas y costosas investigaciones sobre los precios de transferencia o sanciones excesivas, acepta un acuerdo que se traduce en una sobreimputación de rentas en beneficio del país con el que ha concluido el APP, la carga administrativa se desplazará desde el país que acuerda el APP a otras Administraciones tributarias. Estos motivos no deberían conducir al contribuyente a concluir un APP.

Los APP unilaterales plantean otro problema, el del ajuste correlativo. La flexibilidad que ofrece un APP puede conducir a que el contribuyente y la empresa asociada acomoden sus precios dentro del intervalo autorizado en el APP. En un APP unilateral es absolutamente necesario que esta flexibilidad preserve el principio de plena concurrencia ya que una autoridad competente extranjera probablemente rehusará efectuar un ajuste correlativo que se derive de un APP no conforme, desde su punto de vista con el principio de plena concurrencia.

Un APP puede presentar otro posible inconveniente si se basa en previsiones concernientes a la evolución del mercado que no son fiables, sin contener las hipótesis de base necesarias, tal como se comentó anteriormente. Para evitar el riesgo de doble imposición, es necesario que el dispositivo del APP permanezca flexible, porque un APP rígido puede no reflejar satisfactoriamente las condiciones de plena concurrencia.

Un dispositivo de APP puede inicialmente suponer grandes esfuerzos para los servicios encargados de la comprobación de los precios de transferencia, porque las Administraciones tributarias deberán generalmente desviar recursos afectados a otras finalidades (por ejemplo, inspecciones, consultas, contenciosos, etc.). El contribuyente, preocupado de realizar sus objetivos industriales y comerciales y respetar sus calendarios, puede pedir la conclusión de un APP en los más breves plazos, y el programa de APP en su conjunto dependerá a menudo de las exigencias de los medios empresariales. Estas peticiones pueden no coincidir con el programa de gestión de recursos de las Administraciones tributarias, que experimentarán dificultades para llevar adelante la negociación del APP y otros trabajos igualmente importantes. La revisión de un APP, sin embargo, probablemente tomará menos tiempo que su conclusión inicial. El proceso de renovación puede centrarse en la puesta al día y adaptación de los elementos de hecho, criterios, y cálculos industriales, comerciales y económicos. Para evitar una doble imposición (o una ausencia imposición) será necesario en el caso de

los APP bilaterales obtener el acuerdo de las autoridades competentes de ambos Estados contratantes para la renovación de un APP.

Otro potencial inconveniente puede presentarse cuando una Administración tributaria ha concluido un cierto número de APP bilaterales que conciernen solamente a una parte de las empresas asociadas de un grupo multinacional. Puede existir una tendencia a concluir los APP ulteriores sobre bases similares a las de los acuerdos precedentes, sin tener suficientemente en cuenta las condiciones que se dan en otros mercados. Es necesario tener cuidado de no considerar los resultados de los APP anteriores como representativos para todos los mercados.

Se puede temer igualmente que, por su propia naturaleza, el procedimiento de APP interesará a los contribuyentes que siempre han cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias. En ciertos países, la experiencia ha mostrado que, la mayor parte de las veces, los contribuyentes interesados por los APP son las empresas muy grandes que son objeto de comprobaciones periódicas y cuyos métodos de fijación de precios son examinados en cualquier caso. La diferencia en la verificación efectuada del precio de transferencia se referiría más a la fecha que al contenido. Asimismo, no se ha demostrado que el APP sea de interés, exclusiva o principalmente, para dichos contribuyentes. Ciertamente parece que los contribuyentes que han experimentado dificultades con las Administraciones tributarias en materia de precios de transferencia y que desean poner fin a las mismas, están a menudo interesados en la solicitud de un APP. Existe un serio riesgo de desviar hacia esos contribuyentes recursos y competencias que sería preferible destinar al control de los contribuyentes menos escrupulosos, donde estos recursos podrían emplearse mejor reduciendo el riesgo de pérdida de recaudación. El equilibrio de recursos puede ser particularmente difícil de alcanzar porque un programa de APP necesita en general un personal muy experimentado y a menudo especializado. Las solicitudes de APP pueden concentrarse en áreas o sectores particulares, por ejemplo, las operaciones financieras a escala mundial, lo que puede sobrecargar el personal especializado que las autoridades tributarias ya han afectado a esas áreas. Las Administraciones tributarias necesitan tiempo para formar expertos en campos especializados, con el fin de hacer frente a impredecibles solicitudes de APP por parte de los contribuyentes en esas áreas.

Además de las anteriores preocupaciones, existe un cierto número de posibles escollos, tal como se describen después, que pueden producirse cuando un programa APP no está convenientemente administrado. Las Administraciones tributarias que utilizan los APP deben realizar esfuerzos para eliminar estos obstáculos en la medida en que la práctica de los APP se desarrolla. Por ejemplo, un APP podrá exigir informaciones específicas sobre una rama de actividad o sobre un contribuyente más detalladas que las necesarias para la comprobación de un precio de transferencia. En principio, éste no debería ser el caso y la documentación requerida para un APP no debería ser más onerosa que para una comprobación, excepto que en el contexto de un APP la Administración tributaria deberá disponer de precisiones referentes a las previsiones y a sus fundamentos, mientras que estos elementos no ocupan un lugar esencial en el contexto de una comprobación de precios de transferencia, que se refiere a operaciones que ya han tenido lugar. De hecho, como se ha visto precedentemente, debería intentarse limitar la documentación para los APP, circunscribiéndola a los elementos relacionados con las prácticas industriales o comerciales del contribuyente. Es necesario que las Administraciones tributarias reconozcan que:

- a) las informaciones accesibles al público referentes a los competidores y a las operaciones comparables son limitadas;
- b) no todos los contribuyentes disponen de los medios para proceder a un análisis en profundidad del mercado; y

- c) solamente las sociedades matrices pueden estar perfectamente informadas de la política de fijación de precios en el seno del grupo.

Puede entenderse, igualmente, que un APP permita a la Administración tributaria examinar las operaciones en cuestión con más profundidad que en caso de comprobación de los precios de transferencia, dependiendo de los hechos y circunstancias. El contribuyente deberá suministrar informaciones detalladas sobre la fijación de sus precios de transferencia y ajustarse a toda otra obligación que la Administración tributaria le imponga para asegurar el respeto de las condiciones exigidas en el APP. Al mismo tiempo, el contribuyente no está al abrigo de las comprobaciones normales y periódicas a las que la Administración tributaria puede proceder sobre otros puntos. La conclusión de un APP no determina obligatoriamente que el contribuyente escape de una comprobación de sus operaciones de precios de transferencia. El contribuyente podrá todavía tener que demostrar que ha cumplido de buena fe con los términos y condiciones del APP, que los principales enunciados del APP siguen siendo válidos, que los datos utilizados para aplicar el método escogido eran correctos, que las hipótesis de base sobre las que descansa el APP siguen siendo correctas y son aplicadas consistentemente y que el método es aplicado de manera coherente. Las Administraciones tributarias deberían, en consecuencia, actuar de manera que los procedimientos de APP no sean demasiado gravosos y no se impongan a los contribuyentes exigencias que vayan más allá de las condiciones de aplicación del APP.

Pueden plantearse igualmente problemas si las Administraciones tributarias hacen un uso abusivo, en sus prácticas de comprobación, de las informaciones obtenidas en un APP. Si el contribuyente retira sus solicitud de APP o si ésta es rechazada después de la instrucción del expediente, las informaciones de carácter no fáctico que ha suministrado en el curso de esta solicitud, tales como las ofertas de acuerdo, los razonamientos, opiniones y juicios no pueden considerarse utilizables a efectos de la comprobación. Además una demanda infructuosa de APP por parte de un contribuyente no debe incitar a la Administración tributaria a comenzar una comprobación de su situación.

Las Administraciones tributarias deben igualmente preservar la confidencialidad de los secretos mercantiles y de otras informaciones y documentos sensibles que se les ha suministrado durante el procedimiento de APP. En consecuencia, las reglas internas referentes a la divulgación de informaciones deben ser aplicadas. En caso de un APP bilateral, es necesario que las reglas en materia de confidencialidad se apliquen a los Estados con los que un Convenio fiscal haya sido concluido, de forma que se impida la divulgación al público de datos confidenciales.

Un dispositivo de APP no podrá utilizarse por todos los contribuyentes porque el procedimiento puede ser costoso y largo y los pequeños contribuyentes no dispondrán generalmente de los recursos necesarios. Tal será el caso en particular si deben intervenir expertos independientes. Los APP pueden, en consecuencia, contribuir solamente a resolver principalmente casos de precios de transferencia de gran envergadura. Además, un dispositivo de APP que exija medios importantes por parte de la Administración tributaria no podrá probablemente satisfacer más que una parte de las solicitudes. En la valoración de los APP las Administraciones tributarias pueden atenuar estos problemas potenciales asegurándose que las informaciones demandadas se corresponden con la importancia de las operaciones internacionales en cuestión.

1.5. Situación actual y Procedimientos de aplicación de los APP según las directrices de la OCDE: Recomendaciones

En el momento presente, solamente unos pocos países miembros de la OCDE tienen experiencia con los APP. En el siguiente epígrafe analizaremos la experiencia comparada de aquellos

países que utilizan este procedimientos, aunque, en cualquier caso, aquellos que tienen alguna experiencia parecen satisfechos con este dispositivo hasta el presente, con lo que en consecuencia puede esperarse que dándose las circunstancias apropiadas la experiencia con los APP continuará desarrollándose. El éxito de un dispositivo APP es función de varios elementos: el cuidado tomado para buscar el grado adecuado de especificidad del acuerdo sobre la base de las hipótesis de base, la buena gestión del dispositivo y la existencia de adecuadas salvaguardias para evitar los escollos descritos anteriormente, a lo que hay que añadir la flexibilidad y el espíritu abierto que debe presidir este procedimiento.

1.5.1. *Campo de aplicación de un APP*

Las siguientes operaciones entre compañías vinculadas podrían dar lugar a procedimientos de APPs:

- * Venta de mercancías entre entidades vinculadas con la consiguiente fijación de un precio de transferencia adecuado a estas transmisiones,
- * Distribución de renta y de gastos adecuada en relación con la prestación de servicios entre partes vinculadas,
- * Transferencia o autorización de uso de propiedad intangible hacia, o recibida de entidades vinculadas con la consiguiente fijación de Cánones o compensaciones apropiadas por el uso de intangibles.
- * Cuotas de arrendamiento apropiadas en el caso de arrendamiento financiero o el alquiler de bienes tangibles.
- * Tipos de interés apropiados en el caso de concesión de préstamos o anticipos entre entidades vinculadas.
- * Localización de los beneficios generados mediante compañías de servicios financieros.
- * Procedimientos de reparto de ingresos y deducciones según las operaciones de las filiales.

En el examen del campo de aplicación de un acuerdo, Un APP precisa que se analicen todas las materias que pueden intervenir en las políticas de fijación de precios de transferencia entre entidades de un grupo multinacional; asimismo, los contribuyentes y las Administraciones tributarias deben prestar una atención particular a la fiabilidad de las previsiones, de manera que se excluyan aquellas no fiables.

1.5.2. *Acuerdos unilaterales o bilaterales (multilaterales)*

En la medida de lo posible un APP debería concluirse bilateralmente o multilateralmente entre las autoridades competentes, a través del procedimiento amistoso del Convenio correspondiente. En el ámbito de un APP bilateral los contribuyentes corren menos peligro de sentirse obligados a concluir un APP o de aceptar un acuerdo no conforme con el principio de plena concurrencia con la finalidad de evitar costosas y prolongadas comprobaciones y eventuales sanciones. Además, un APP bilateral reduce enormemente los riesgos de no imposición o de doble imposición de los beneficios. Por otra parte, la conclusión de un APP a través del procedimiento amistoso puede constituir la única fórmula disponible para la Administración tributaria de un país cuya legislación interna no autoriza a concluir directamente con el contribuyente acuerdos obligatorios.

1.5.3. *Igualdad de acceso de todos los contribuyentes a los APP*

Como se ha visto anteriormente, el procedimiento del APP, por su propia naturaleza puede "de facto" limitar su acceso a los grandes contribuyentes. La restricción de los APP a los grandes contribuyentes puede plantear cuestiones de igualdad y de uniformidad, desde el momento en que los contribuyentes que se encuentren en situaciones idénticas no deben ser tratados diferentemente. Una repartición flexible de los medios de las Administraciones tributarias puede remediar estas preocupaciones. Será necesario quizás igualmente que las Administraciones tributarias contemplen la posibilidad de adoptar un procedimiento simplificado para los pequeños contribuyentes. Las Administraciones tributarias deberían procurar adaptar el nivel de información, en la evaluación de los APP, a la importancia de las operaciones internacionales en cuestión.

1.5.4. *Adopción de acuerdos entre las autoridades competentes relativos a los APP y mejora de procedimientos*

Una armonización de las prácticas relativas a los APP entre los países que los utilizan podría ser beneficioso tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes. En consecuencia las Administraciones tributarias de tales países podrían contemplar la conclusión de acuerdos entre autoridades competentes referentes a los APP. Estos acuerdos podrían establecer las directrices generales y las modalidades para alcanzar un acuerdo mutuo cuando el contribuyente ha solicitado un APP referente a precios de transferencia.

Además los APP bilaterales con socios convencionales deberían responder a ciertas exigencias. Por ejemplo, sería necesario que cada una de las Administraciones tributarias tenga disponible simultáneamente las mismas informaciones consideradas necesarias y pertinentes, y que el método convenido esté conforme con el principio de plena concurrencia.

2. LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. ETAPAS DE APLICACION Y ANALISIS COMPARADO

Hasta este momento en torno a una veintena de países han puesto en práctica el procedimiento de los APPs⁴. Si bien comienza a ser un número importante se espera que a corto plazo su desarrollo sea mayor, ya que esta proporcionando interesantes resultados en aquellos países que los están aplicando. Por ello, es muy útil revisar los procedimientos de implementación de los APPs a nivel comparado con el fin de extraer conclusiones para su aplicación en nuestra realidad fiscal.

2.1. Fases de aplicación de un Acuerdo Previo sobre Precios de Transferencia

La aplicación de un APP suele canalizarse a través de cinco etapas que, de una u otra manera, se reconocen en todos los países:

4 Ver Triplett, Ch. (1995):≡A Global Review of Advance Pricing Agreements≡ Tax Management-Transfer Pricing, Special Report n1 16, vol.3, abril. Págs 1-67. En este informe se desarrollan los APPs en los siguientes países: Australia, Alemania, Bélgica, Canadá, España, Estados Unidos, Hong-kong, India, Irlanda, Japón, República de Corea, México, Holanda, Nueva Zelanda, Noruega, Suecia y Reino Unido.

- Reuniones preliminares,
- Proposición del Acuerdo,
- Análisis del Acuerdo,
- Documentación del Acuerdo, y
- Control del Acuerdo.

A. *Reuniones Preliminares*

Su número suele oscilar entre una y dos. En ella se ofrece al contribuyente la posibilidad de discutir con la Administración Tributaria las posibilidades de aplicación de un APP; en particular se suele analizar el ámbito de aplicación y los procedimientos de trabajo que exigirán la puesta en marcha del expediente. En función de los países, la reuniones preliminares pueden oscilar entre simples reuniones informales a presentaciones dotadas de una formalidad que exige la aportación por parte del contribuyente de un memorándum en el que se recojan las cuestiones a discutir. El memorándum preliminar suele incluir los siguientes temas:

- a) Cuestiones de procedimiento:
 - * ejercicios fiscales cubiertos por el APP
 - * extensión de la documentación a presentar,
 - * posibilidad de que el APP sea bilateral,
 - * acuerdo sobre el posible calendario, para la presentación, discusión y conclusión,
 - * posibilidad de aplicar los resultados que se alcancen a ejercicios anteriores que todavía estén pendientes de comprobación inspectora y en los que existan transacciones similares a las cubiertas por el APP;
- b) Cuestiones de hecho:
 - * Información referente a la organización, estructura, historia, antecedentes financieros,
 - * producción, funciones y activos de la empresa vinculadas involucrada,
 - * transacciones internacionales que van a ser cubiertas por el APP,
 - * condiciones del mercado, incluyendo las tendencias generales del sector industrial,
 - * disponibilidad de información sobre precios comparables no controlados,
 - * posibilidad de realizar, en su caso, los ajustes correctores necesarios,

- * método propuesto de ajuste sobre los precios de transferencia,
- * presunciones críticas,
- * problemas fiscales secundarios que podrían eventualmente surgir.

No olvidemos que se trata de un procedimiento de cooperación mutua entre Administración y contribuyente, por lo que, en la mayoría de los casos, serán necesarias más de una reunión para determinar la viabilidad del APP.

En esta primera fase se pretende, en definitiva, establecer las expectativas y los objetivos de cada parte. En particular, la empresas obtendrá las indicaciones precisas respecto al contenido de su petición formal y respecto al calendario de valoración y conclusión de la APP.

B. *Proposición del Acuerdo*

Si el contribuyente desea proceder con el APP deberá formular una petición formal de APP ante la Administración Tributaria. La petición deberá, en consecuencia, fundamentarse en los temas discutidos en las reuniones preliminares. Esta etapa del procedimiento exige unas pautas de comportamiento, tanto por parte del contribuyente como de las Administraciones implicadas:

— Al contribuyente se le exige total cooperación tanto respecto a la empresa solicitante como a las empresas vinculadas, debiendo ofrecer a la Administración Tributaria la máxima ayuda para proceder a valorar las transacciones cubiertas por el acuerdo.

— La Administración Tributaria deberá garantizar la confidencialidad de los secretos comerciales o de cualquier otra información o documentación relevantes enviadas por las empresas implicadas en el curso del APP bilateral.

Respecto a la documentación a presentar con la proposición del acuerdo, la OCDE desaconseja que se establezca con carácter general la naturaleza y extensión de la documentación a presentar, ya que dependerá de las circunstancias que afecten a cada caso particular. Básicamente, la documentación debe recoger los hechos materiales y la metodología de valoración propuesta. Aunque, se puede señalar como documentación relevante en cualquier APP la siguiente:

- * Transacciones, productos y empresas que sean cubiertas por el APP.
- * Naturaleza unilateral o bilateral del APP.
- * Información referentes a la organización, historia, antecedentes financieros, productos, funciones y activos de las empresas vinculadas intervinientes.
- * Ejercicios fiscales cubiertos por el APP.
- * Descripción general de las condiciones y tendencias del mercado (régimen económico del mercado, regulaciones especiales, situación de competencia, etc.).

- * Revisión de las legislaciones internas de los Estados involucrados, de los CDI y de las directrices de la OCDE referentes al método de ajuste de precios de transferencia propuesto.
- * El apartado más importante se destinará a informar sobre precios comparables, incluyendo datos sobre la disponibilidad de informaciones internas y externas referentes a precios comparables no controlados. En el supuesto de que no existan transacciones comparables y se tuviera que optar por el método de la división del beneficio, la empresa solicitante deberá justificar la metodología con los datos apropiados, tanto de carácter financiero como operativo, y aportar la documentación que refleje la situación económica y comercial de las empresas vinculadas.
- * Revisión de las cuestiones fiscales conexas que podrían surgir en relación con la aplicación de los métodos de ajuste propuestos.

La OCDE en sus Directrices de 1995 sobre Precios de Transferencias da una importancia especial a las llamadas presunciones críticas (*critical assumptions*)⁵. Es fundamental, pues, que el contribuyente describa las presunciones críticas en las que se basan las transacciones realizadas con empresas vinculadas. Entre las presunciones críticas que pueden tener una alta incidencia en las prácticas sobre precios de transferencia, conforme al principio de plena concurrencia, cabe citar:

— Cambios en la legislación aplicable o en los CDI que afecten significativamente al tratamiento fiscal de cualquier elemento cubierto por el APP.

— Adopción de nuevas disposiciones en materia aduanera o sobre restricciones a la importación en virtud de legislaciones antidumping.

— Cambios en la legislación comercial de alguno de los países en los que el contribuyente efectúa sus transacciones, que tenga una incidencia sobre las transacciones cubiertas por el APP.

— Aparición de situaciones extraordinarias e inesperadas que tengan repercusión inmediata sobre el sector económico del contribuyente (incendio, lanzamiento por competidores de productos que modifiquen la estructura del mercado, la apertura de procedimientos judiciales de carácter comercial contra el contribuyente, interrupción de actividades productivas por razones externas,...).

— Un cambio significativo en las condiciones económicas que afecten al volumen de ventas, unidades producidas o cuota de mercado.

— Modificación de la estructura funcional y de los riesgos asumidos por una o varias empresas vinculadas,

— Desviación considerable entre el tipo de cambio real y el fijado por las empresas vinculadas afectadas por el APP.

C. *Análisis del Acuerdo*

⁵ Las *critical assumptions* son aquellas situaciones que juegan un papel fundamental en la realización de las transacciones provocando cambios significativos en las actividades de la empresa o cambios imprevistos en las circunstancias de una transacción y que pueden invalidar la aplicación de una metodología de aplicación de los APPs.

Esta fase constituye la etapa de estudio y valoración interna del Acuerdo por parte de la Administración Tributaria. En ella se trata de valorar, entre otras cuestiones:

— Si el contribuyente forma parte de un importante Sector industrial, en cuyo caso los Acuerdos alcanzados con el APP pueden servir de orientación en el tratamiento de empresas similares.

— Si el problema específico planteado por el contribuyente merece ser resuelto a través de un procedimiento tipo APP o resulta más interesante acudir a un procedimiento tradicional de comprobación inspectora.

— Si las transacciones cubiertas por el APP tienen carácter temporal o bien tienen un carácter continuado y a largo plazo para el contribuyente, lo que daría cierta continuidad al Acuerdo y, en consecuencia, lo haría más relevante.

— La idoneidad del método de valoración de los Precios de Transferencia en función de su adecuación a los recogidos por la OCDE en sus Directrices.

En esta fase es normal que la AT solicite información adicional al contribuyente e, incluso pueda solicitar la asistencia a las instalaciones y reunirse con los directivos técnicos de la empresa. Además, es en este momento del procedimiento cuando la AT del Estado donde se ha solicitado el APP deberá entrar en contacto con la autoridad competente del otro Estado, para determinar si desean realizar un APP bilateral. Si se opta por esta solución, cada una de las ATs afectadas valorará la propuesta de Acuerdo de forma simultánea e independiente, basándose en sus respectivas normas procedimentales⁶. Como conclusión del procedimiento conjunto, las ATs afectadas elaborarán un Acuerdo común en cuanto se haya adoptado una decisión final respecto al método de ajuste a aplicar y en cuanto a los demás términos y condiciones del acuerdo.

Asimismo, en esta etapa del procedimiento se pueden adoptar dos decisiones trascendentales:

— A petición tanto de la AT como del contribuyente, se puede abortar el Acuerdo;

— Se decide, si por la naturaleza de las operaciones afectadas y en función del método de ajuste elegido, cabe la posibilidad de aplicar el Acuerdo a transacciones realizadas en ejercicios previos que todavía estén pendientes de comprobación inspectora.

D. Documentación del Acuerdo

En desarrollo de las Directrices de 1995 sobre Precios de Transferencia, la OCDE ha establecido la información mínima que debe contener el documento final en que se recoja un APP:

1. Nombres y direcciones de las empresas vinculadas que son partes en el Acuerdo;
2. Transacciones cubiertas por el Acuerdo;
3. Método de ajuste sobre precios de transferencia acordado;

6 Para conseguir una actuación coordinada, la misma información deberá estar a disposición de las Administraciones participantes. Esto implica que si una AT actuante solicita al contribuyente información adicional, las otras ATs deberán recibir copia exacta de la documentación.

4. Definición de los términos utilizados en el método propuesto (ventas, precios de re-venta, beneficios brutos, etc.);
5. Presunciones críticas sobre las que se ha basado la metodología aplicada;
6. Si fuera aplicable, un intervalo de precios de plena concurrencia, con la condición previa de que se haya fundado sobre las debidas presunciones críticas⁷;
7. Si fuera aplicable, el régimen fiscal establecido para cuestiones anexas;
8. Las obligaciones del contribuyente derivadas de la aplicación del APP⁸;
9. Los efectos legales otorgados al APP;
10. Confidencialidad de la información comunicada en el marco del APP;
11. Mecanismos de resolución de las disputas que pudieran surgir como consecuencia de posibles divergencias de interpretación del APP a lo largo de su período de aplicación.

E. Control del Acuerdo

Es competencia de la Administración Tributaria llevar a cabo un seguimiento del cumplimiento efectivo del APP. Cada año cubierto por el Acuerdo exige para el contribuyente la presentación de un informe en el que se describen las operaciones realizadas durante el ejercicio fiscal y su adecuación a las directrices del Acuerdo⁹. En este documento se suele requerir al contribuyente:

- la demostración del cumplimiento de buena fe con los términos y condiciones del APP,
- una descripción de las operaciones realizadas y su adecuación a las directrices prefijadas.
- una justificación de que el método de ajuste ha sido aplicado de forma precisa, y
- una confirmación de que las presunciones críticas sobre las que se estableció el APP se mantienen válidas.

Si la AT estima que cualquiera de las cuestiones anteriores no ha sido debidamente satisfecha podrá decidir, en función de los términos y condiciones del APP, continuar con su aplicación, cancelar el Acuerdo o bien proceder a su revisión. El APP se suele cancelar si la AT constata que han existido errores referentes a hechos materiales, o que el contribuyente no ha cumplido de buena fe con las cláusulas y condiciones del APP. En este caso, será la AT que inicie el procedimiento de cancelación la responsable de coordinarse con las AT de otros Estados participantes. En cualquier caso, la AT puede no cancelar el APP, si el contribuyente demuestra su buena fe o invoca motivos justificados de forma satisfactoria para la AT, siempre que, adicionalmente, acepte los ajustes y

7 Es condición necesaria, adicionalmente, que las Administraciones Tributarias participantes estimen que la utilización de dicho intervalo mejorará el grado de fiabilidad de las previsiones efectuadas en el APP.

8 Se trata de las obligaciones formales y registrales a cumplimentar anualmente (informes a elevar, documentos y registros a llevar, notificación de las alteraciones ocurridas en las presunciones críticas, peticiones de renovación,...).

9 Las Directrices de la OCDE insisten en la compatibilidad de un APP con la realización de comprobaciones inspectoras sobre el contribuyente, si bien, en este caso, esta actividad debe limitarse a determinar el cumplimiento del APP.

procedimientos que se le propongan al contribuyente para corregir los errores o los incumplimientos del acuerdo.

El *procedimiento de revisión* del APP suele iniciarse, tanto a petición de la AT como del contribuyente, cuando se produce una modificación en algunas de las presunciones críticas:

— si el procedimiento lo inicia el contribuyente, éste notificará a la AT la existencia de una modificación de las presunciones críticas recogidas en el Acuerdo y acompañará la documentación justificativa. La solicitud del procedimiento de revisión, normalmente, se puede realizar en cualquier momento durante el ejercicio fiscal en que se produce la alteración, pero nunca con posterioridad a la fecha en que debe presentarse el informe anual.

— si el procedimiento lo inicia la AT, ésta notificará al contribuyente la estimación de una situación de cambio en las presunciones críticas, solicitando a este confirmación y, en su caso, documentación justificativa de su posición.

Si se alcanza un acuerdo sobre el APP revisado, la fecha de entrada en vigor del nuevo APP debe constar en el nuevo documento, así como la fecha en la que el APP anterior deja de estar en vigor. En caso de no alcanzar un nuevo acuerdo, el APP se considerará extinguido con efectos desde el comienzo del ejercicio en que las modificación de las presunciones críticas se produjo.

Por su parte, transcurrido el período de vigencia del APP y si no ha sucedido ninguna incidencia, el contribuyente puede solicitar la renovación del APP con anterioridad a la fecha en que expire el período inicial del Acuerdo, debiendo prever el lapso de tiempo que puede suponer la renegociación del Acuerdo antes de su entrada en vigor para evitar que determinados períodos y operaciones puedan estar fuera de la cobertura del correspondientes APP¹⁰.

2.2. Análisis comparado de los procedimientos de APPs

Con datos de 1997, nueve países tienen autorización para aplicar Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia; en concreto, son¹¹: Alemania, Australia, Canadá, Corea, España, Estados Unidos, Japón, Nueva Zelanda y el Reino Unido, aunque, en el caso de Alemania, su aplicación es muy limitada y en el caso de Corea, España y Nueva Zelanda su reciente implantación hace que estén en fases preliminares de aplicación. Así pues, los países que mayor experiencia tienen en este ámbito tanto respecto a normativa aplicable como respecto a experiencia operativa son: Canadá, Japón, Australia y Estados Unidos¹².

Estados Unidos

La regulación sobre el procedimiento de los APP en Estados Unidos se recoge en Rev. *Procedure 91-22*. En este documento se define un APP como una Acuerdo entre el IRS y el contribu-

10 Las Directrices de la OCDE no regulan de forma expresa el procedimiento de renovación, por lo que cabe considerar que el proceso y valoración de la solicitud de renovación deben ser similares a los de un APP de nueva creación, aunque la información y documentación exigible podrá ser reducida al disponer de antecedentes del contribuyente.

11 Desde mediados de los años 80, los contribuyentes holandeses puede acudir al procedimiento de "decisiones a priori" o *rulings* que tiene alguna de las características de los APP, por cuanto el contribuyente puede solicitar la suscripción de un Acuerdo específico con la AT respecto a algún tipo de operación especial, teniendo la característica de un *safe haven*.

12 Aunque el Reino Unido tiene una legislación consolidada sobre aplicación de los APP, la Administración Tributaria británica sólo los utiliza en casos muy especiales al considerar que el alto coste en medios técnicos y materiales no compensa.

yente solicitante sobre la metodología de fijación de los precios de transferencia que serán aplicada a cualquier asignación o distribución de renta, deducciones, créditos o desgravaciones entre dos o más entidades, empresas o negocios poseídos o controlados, directa o indirectamente, por personas vinculadas.

La Administración Tributaria de los Estados Unidos (Internal Revenue Service) ha definido claramente el perfil de aquellos contribuyentes que puede ser beneficiarios efectivos de este expediente administrativo: se trata de contribuyentes que suelen ser inspeccionados de forma muy regular (incluso todos los ejercicios) y que, dado su volumen de negocio y las características de sus transacciones necesitan tener la seguridad casi absoluta de que están aplicando unos precios de transferencia que la administración tributaria considera válidos.

Los objetivos de un APP en los Estados Unidos pueden concretarse en cuatro cuestiones fundamentales:¹³

1. Conseguir que el contribuyente y el IR alcancen un APP en tres aspectos fundamentales:
 - naturaleza de las operaciones cubiertas por el APP,
 - método apropiado para establecer el precio de transferencia de dichas transacciones, y
 - conjunto de resultados que se espera alcanzar por la aplicación del método establecido.
2. Desarrollar un clima de cooperación y entendimiento en todo el procedimiento.
3. Alcanzar un Acuerdo muchos más rápido, fiable y estable que mediante la utilización de métodos tradicionales, y
4. Alcanzar una Acuerdo con un coste efectivo mucho menor tanto para el contribuyente como para el IR.

El procedimiento suele ser largo (en torno a un año) y costoso, en la medida en que el contribuyente suele necesitar un equipo de expertos que le asesoren en la materia, tanto respecto a su implementación como respecto a la preparación de los documentos e informes anexos al Acuerdo. El procedimiento se inicia con reuniones preliminares aunque su número no está predeterminado; suelen ser reuniones informales en las que el contribuyente suele plantear cuestiones legales, así como poner de manifiesto su experiencia en las problemática derivada de la aplicación de los Precios de Transferencia. Desde la perspectiva de la AT, se pretende con estas reuniones establecer los costes y beneficios del desarrollo de tal procedimiento en función de las características particulares del contribuyente. En todo caso, un APP no es un derecho del contribuyente, por eso el IR puede renunciar a examinar o participar en una solicitud de este tipo.

El contacto inicial tiene lugar con la Oficina Nacional del IRS y es seguido de una reunión para discutir la aplicabilidad de un APP a la sociedad. La solicitud de un APP será tratada por la Oficina del Asesor Jefe de Internacional (Office of the International Associate Chief Council) de la Oficina

13 Ackerman, R. et alter (1995): "The Advance Pricing Agreement (APA) Program: a Model Alternative Dispute Resolution Process", Tax Management-Transfer Pricing. Special Report, n19, vol.2 n1 15, págs 2 y ss.

Nacional del IRS en Washington, D.C. La consideración del APP se coordinará con la Oficina Territorial del IRS¹⁴ que tenga jurisdicción sobre las declaraciones sobre la renta de la sociedad¹⁵.

Cuando las transacciones entre sociedades afectan a una filial que opera en un país que tiene un CDI con Estados Unidos, la sociedad puede solicitar que el APP afecte también al otro país firmante. Sin embargo, el procedimiento del APP no exige que la cuestión relativa a la fijación de precios de transferencia quede sometida al CDI del país de referencia.

Respecto a la documentación a aportar por el contribuyente, se suele requerir a la sociedad para que presente una información exhaustiva. En particular, se suele requerir la presentación de los siguientes bloques de documentación junto a la petición del APP:

1. Empresas y transacciones cubiertas por el Acuerdo: nombre, dirección, teléfono y NIF de las empresas involucradas.

2. Breve descripción de la estructura, organización mundial, estados financieros y lugar de realización de las actividades realizadas por las empresas participantes.

3. Datos financieros y fiscales de las empresas vinculadas en los últimos tres años, incluyendo: declaraciones tributarias, estados anuales de cuentas, precios en vigor, acuerdos de licencia, estudios de mercado y financieros, procedimientos contable aplicados, presupuestos y estados de fuentes y aplicación de fondos.

4. Divisas utilizadas en las transacciones.

5. Descripción de las disposiciones de la legislación interna y de los CDI que regulen los ajustes fiscales sobre precios de transferencia.

6. Detallada explicación del método de ajuste elegido, con aplicación práctica en función de los datos financieros y fiscales de los tres años precedentes¹⁶. En particular, es necesario la realización de una serie de estudios:

- Análisis funcional de cada sociedad (actividades realizadas, activos empleados, costes incurridos y riesgos asumidos).
- Estudio general sobre la política de precios del sector industrial y sobre las funciones económicas realizadas dentro del mercado o área geográfica cubierta por el APP.
- Tasas de rentabilidad en las empresas involucradas y en el sector industrial al que pertenezcan.
- Relación de competidores, destacando las transacciones que puedan servir como comparables.

7. Presunciones críticas consideradas a la hora de seleccionar un concreto método de ajuste.

14 Equivalente en España a la Delegación Especial o Provincial de la AEAT.

15 La solicitud de un APP y cara renovación está sujeta a una tasa de 5.000 \$. Esta solicitud se presenta una vez superados con resultado positivo los contactos previos.

16 Si se trata de una transacción nueva se obliga a utilizar proyecciones.

8. Manifestación sobre si se opta por un APP bilateral, siempre que la empresa vinculada resida en un Estado con el que los Estados Unidos tenga en vigor un CDI.

9. Informes de expertos independientes sobre cuestiones conflictivas.

El aspecto más importante de esta fase es el establecimiento del método para la determinación del precio de mercado y, aunque no siempre, el conjunto de resultados que se derivarían de la aplicación del método elegido. En cualquier caso, una sociedad puede optar por que el APP no incorpore la totalidad de sus cuestiones relativa a los precios de transferencia intersocietarios, optando por cuestiones parciales y concretas como puede ser la asignación adecuada de ingresos y gastos resultantes de la prestación de servicios generales o el reparto de costes generales entre sociedades.

El acuerdo definitivo alcanzado con el IRS viene a establecer las normas en las que el Acuerdo se basa, así como los datos y los cálculos que periódicamente tienen que ser aportados al IRS, con carácter anual. El APP sólo se referirá a los temas específicos que están siendo abordados en la discusión y establecerá el período durante el cual dicho acuerdo tendrá validez. El procedimiento norteamericano establece que el contribuyente deberá proponer una duración inicial, que se adecuará al tiempo medio de alteración de las presunciones críticas en el sector industrial o al tipo de transacciones de referencia, aunque, en general, la negociación de un APP se realiza para un período de cuatro años.

En la normativa USA se hace hincapié en que el análisis del Acuerdo no constituirá, en manera alguna, una comprobación inspectora sometida a los requisitos establecidos en su legislación¹⁷. Asimismo, el APP puede ser planteado como un Acuerdo bilateral con países que dispongan de CDI. En caso de que el contribuyente decida que el APP sea bilateral¹⁸ por cuanto la empresa vinculada resida en un país con CDI, el propio IRS aconseja al contribuyente que investigue la predisposición de dicho país para suscribir un APP. En caso de que este responda afirmativamente, se desarrolla un procedimiento para alcanzar un acuerdo bilateral entre el IRS y la otra Administración Tributaria en relación al contribuyente, basándose en el procedimiento amistoso recogido en el CDI. En este procedimiento se prevé que las Administraciones discutan y acuerden las siguientes cuestiones:

1. Actuaciones a realizar por cada una de las autoridades competentes;
2. Necesidades de personal;
3. Naturaleza y extensión de la información y documentación a requerir de forma adicional al contribuyente.
4. Fechas previstas de consulta entre las autoridades competentes para la negociación de los términos y condiciones del APP bilateral.
5. Posible participación de expertos independientes. En ciertas circunstancias, tanto el contribuyente como la AT pueden sugerir en un caso e imponer en el otro, la necesidad de un experto que exprese sus puntos de vista sobre los métodos de ajuste elegidos. Esta persona deberá ser consensuada tanto por el contribuyente como por las Administraciones Tributarias actuantes y deberá ser un experto de reconocido prestigio en la industria y el mercado afectado, no teniendo ninguna vinculación con los participantes en el Acuerdo. Al experto se le exige la redacción de un documento

17 Sección 7605(b) del Código Fiscal de los EE.UU.

18 La AT de los EE.UU. sólo realizará un APP bilateral si el contribuyente da su consentimiento. Si no lo diera se formalizará un APP unilateral, siempre que el contribuyente justifique adecuadamente la necesidad de que el APP sea unilateral, ya que, en caso contrario, el acuerdo no se cerraría.

escrito sobre el método de ajuste propuesto por el contribuyente, aunque su opinión no tiene carácter vinculante.

En los Estados Unidos, el APP es un acuerdo formal entre el contribuyente y la Administración Tributaria (IRS). En su caso, se firmará también un acuerdo con la autoridad competente del otro Estado, que incorpore unos términos sustancialmente idéntico a los que aparezcan en el firmado por el contribuyente y el IRS. La parte central del Acuerdo consiste en la definición del método de ajuste sobre precios de transferencia elegido. La metodología sobre fijación de precios de transferencia que se acuerde deberá respetar inexcusablemente los principios de plena competencia (*arm's length*) recogidos en la sección 482 del Código Fiscal de los EE.UU (*Internal Revenue Code*) y sus disposiciones vinculadas. Por tanto, el contribuyente debe proponer un método que se adapte a alguno de los establecidos en dicho artículo: precio comparable de mercado, coste incrementado, precio de reventa,... a través de un informe detallado acompañado de una análisis económico. Desde 1994, es indispensable que en las nuevas solicitudes de APP se incluya un análisis del correspondiente beneficio interno comparable.

Respecto al control del cumplimiento del APP, el contribuyente debe elaborar un informe anual en el que se describan las operaciones efectivamente realizadas durante el ejercicio fiscal . Así, el contribuyente tiene que probar en las comprobaciones posteriores realizadas por la oficina territorial competente del IRS que los datos y cálculos realizados en su declaración anual son correctos y que las reglas asumidas siguen siendo válidas y han sido correctamente aplicadas. Este informe debe presentarse antes de transcurridos noventa días desde la presentación de la declaración del Impuesto de Sociedades. La revisión del informe se limita a establecer los siguientes cumplimientos:

- * El contribuyente ha cumplido de buena fe los términos y condiciones del APP.
- * Los informes reflejan adecuada y exactamente las transacciones realizadas.
- * Los datos utilizados y los cálculos realizados para determinar el método de ajuste son correctos.
- * Las presunciones críticas y circunstancias económicas subyacentes siguen siendo válidas.
- * El contribuyente ha aplicado correctamente el método de ajuste seleccionado.

Para poder llevar a cabo esta revisión, es necesario que el contribuyente conserve los libros y registros que permitan a la Administración realizar la comprobación de la situación tributaria. En cualquier caso, la documentación que sustente el informe anual deberá estar a disposición de la AT a los sesenta días de su petición, concediéndose treinta días adicionales si se precisa traducción.

Si algunos de los requisitos o cláusulas establecidas en el APP no han sido cumplidos por parte del contribuyente, o se han producido modificaciones en las presunciones críticas, caben tres posibilidades: revocar, cancelar o revisar el APP.

El APP se puede revocar si la AT considera que ha existido fraude por parte del contribuyente respecto a los hechos materiales¹⁹ que figuraban en la petición del APP o en los informes anuales. Si un APP es revocado, la revocación puede tener efectos desde el primer día en que el

19 La legislación USA entiende por hechos materiales aquellos supuestos de hecho de naturaleza jurídica o económica cuya consideración por parte de la AT hubieran dado como resultado un APP diferente.

Acuerdo fue aplicado, lo que supone que puede verse sometido a una comprobación de su situación tributaria general desde el primer día de aplicación del APP denunciado.

La AT puede cancelar un APP si se determina que ha existido un error u omisión referente a los hechos materiales, o falta de buena fe en el cumplimiento de los términos y condiciones del APP, sin que exista conducta fraudulenta. Esta cancelación se puede evitar si el contribuyente justifica los errores, prueba su buena fe o consiente en realizar los ajustes que la Administración le proponga. Si la cancelación se produjera tendría efectos desde el comienzo del ejercicio en que el error, la omisión o la falta de cumplimiento se produjo.

La revisión del APP se producirá cuando se produzcan cambios en las presunciones críticas, en la legislación nacional o en los CDI que sustente el Acuerdo. En este caso, el contribuyente y la AT establecerán el procedimiento de revisión que será muy similar al de solicitud de un nuevo APP. Acordada la revisión, el APP consensuado se enviará a la autoridad competente del otro Estado involucrado. Si ésta no lo acepta, el IRS y el contribuyente pueden decidir continuar con el Acuerdo existente, convertir en unilateral el Acuerdo revisado o cancelarlo en una fecha determinada.

Si, por cualquier circunstancia, no se pudiera efectuar la revisión, el APP se cancelará con efectos a partir del ejercicio en que la alteración se produjo.

En relación a la renovación del APP, el procedimiento y la forma de solicitud es la misma que en el caso de uno de nueva constitución. La petición de renovación se realiza en los nueve meses anteriores a la fecha de vencimiento del APP. El procedimiento habitual de renovación, si las partes implicadas aceptan el mantenimiento de método de ajuste de los precios de transferencia, consiste en actualizar las presunciones críticas, los hechos y los cálculos del APP previo.

La Administración Tributaria norteamericana es la pionera²⁰ y la que tiene mayor número de Acuerdos aprobados y en fase de tramitación. Los datos de la *Office of Associate Chief Counsel International*²¹ ponen de manifiesto los siguientes hechos significativos:

— A mediados de 1996, existían 58 Acuerdos cerrados y en vigor y 125 Acuerdos en proceso de negociación, lo que supone un incremento del 107 por 100 y del 228 por 100 respecto a los datos existentes para 1993.

— Asimismo, ha sido importante el cambio de la naturaleza de las solicitudes de APPs en los últimos tres años, ya que, a finales de 1994, el 70 por 100 de los Acuerdos pendientes eran unilaterales, mientras que a mediados de 1996, el 80 por 100 de los Acuerdos pendientes son bilaterales o multilaterales.

— Los sectores industriales más interesados en este procedimiento han sido: la electrónica, los productos farmacéuticos, los productos financieros, la distribución de mercancías, la producción y distribución de gas y petróleo, automóviles, bebidas, confección textil, ingeniería y construcción, acero y productos derivados y servicios profesionales.

En cualquier caso, antes de solicitar un APP hay que valorar si habría impacto negativo por presentar la solicitud. En concreto, deberían plantearse las siguientes cuestiones:

20 Los Estados Unidos y Australia fueron los primeros Estados que suscribieron un APP bilateral.

21 Esta es la oficina internacional del Internal Revenue Service y es la encargada de centralizar y coordinar el programa de APPs de la Administración Tributaria norteamericana.

1. La solicitud de un APP implica reconocer expresamente ante las autoridades fiscales la existencia de operaciones objeto de precios de transferencia y, por lo tanto, de carácter complejo; por ello, habrá que valorar la probabilidad de que estas operaciones puedan pasar desapercibidas ante una comprobación administrativa; si la probabilidad es alta, puede resultar conveniente no presentar la solicitud.

2. Para suscribir un APP, la entidad deberá aportar al IRS una información que no habría sido necesario aportar si no se acudiese al procedimiento.

3. La entidad podría ser objeto de unos ajustes fiscales del IRS que de oficio no se hubieran producido nunca de no haberse suscrito el APP. Este tema es fundamental para aquellos ejercicios fiscales pasado, no prescritos y que aún no han sido inspeccionados por el IRS.

4. Cuando se éste considerando si la solicitud de un APP debería realizarse sobre una base multinacional, deberían plantearse las cuestiones anteriores con relación a los países con CDI donde trabajan las entidades vinculadas como filiales extranjeras de la compañía.

5. Continuarían existiendo problemas de doble imposición internacional, en la medida en que los Acuerdos unilaterales entre una AT y un contribuyente no sean asumidos por la AT de otros Estados.

6. Los procedimientos para llegar a un APP pueden ser largos y costosos, y se expone ante el IRS un elevado volumen de información que, aunque a priori confidencial, podría ser usado por el IRS en comprobaciones que se hagan después del intento fallido del APP, afectando tanto a ejercicios pasados como a futuros.

7. El APP no protege al contribuyente de la comprobación del IRS sobre la forma en la que dicho contribuyente aplica el APP, ya que, a lo largo del período de aplicación de un APP, el IRS puede exigir al contribuyente para que justifique el cumplimiento de buena fe de los términos del Acuerdo.

Canadá

Canadá publicó el 21 de mayo de 1993 el primer borrador sobre el procedimiento a seguir en la negociación de una APP, iniciándose el “Servicio de APP” para los contribuyentes canadienses el 23 de julio de 1993. Este borrador ha dado origen en 1994 a una circular, la IC94-4, que desarrolla el procedimiento. Su modelo de APP es muy similar al norteamericano. Los elementos del programa incluyen:

- * Discusiones/Conferencias preliminares.
- * Aplicación retroactiva.
- * Utilización de ajustes compensatorios sobre precios de transferencia propuestos, si procede.
- * Disposiciones respecto a los cambios en las presunciones críticas, y
- * Exigencias respecto a la documentación anual de control del APP.

El procedimiento canadiense dota a las reuniones preliminares de una carácter informal pudiendo ser una o dos, según lo considere el peticionario. En ella se discute la naturaleza y extensión

de la documentación a aportar, la necesidad de utilizar expertos independientes y el calendario del procedimiento. Otra de las características interesantes del régimen canadiense consiste en que, en función de las características de la empresa con la que se mantienen las reuniones previas, es potestativo del Director del *International Tax Program Directorate* el negar la iniciación del procedimiento formal del APP. Los elementos que se suelen tener en cuenta al adoptar una decisión de este tipo (negativa/positiva) son:

- * que las transacciones planteadas en el Acuerdo sean ficticias o hipotéticas, por cuanto no se hayan realizado ni esté cercana su realización. En esta situación se deniega la iniciación del proceso,
- * por contra, constituye un elemento positivo para la iniciación del procedimiento el que la entidad solicitante pertenezca a una gran industria, ya que las conclusiones que se obtengan se podrán extrapolar a otras entidades del sector,
- * asimismo, constituye un factor positivo que el Estado de residencia de la entidad vinculada tenga en vigor un CDI con Canadá y sea favorable a la realización de un APP bilateral.

Las negociaciones incluyen la participación de un Asesor jurídico, que diseña las cláusulas del APP pero que no juega otro papel en la negociación. Asimismo, se suele incorporar un economista cuya función consiste básicamente en fundamentar el método de fijación de los precios de transferencia elegido por el contribuyente.

Si la propuesta es aceptada, la AT canadiense cobra una tarifa variable por gastos de procedimiento; si fuese necesario acudir a expertos independientes, sus gastos deberían ser sufragados por el contribuyente, aunque su elección será negociada entre ambas partes.

Tras recibir la petición formal del APP, las AT afectadas pueden recabar información adicional, así como verificar “in situ” los datos aportados por el solicitante. Una vez iniciado el APP el contribuyente propondrá el método a aplicar y facilitará la información que lo sustente: análisis funcional, medidas de rentabilidad, estudios económicos, tendencias generales de la industria, información disponible de los competidores, empresas y actividades comparables, etc. Adicionalmente deberá aportar información suficiente sobre el funcionamiento de la entidad: Estructura y organización, evolución histórica, naturaleza y ámbito de sus operaciones, estructura financiera, información fiscal, etc. Asimismo, el contribuyente debe facilitar la información y datos utilizados para fundamentar el método de fijación de los precios de transferencia propuesto, y demostrar que este método cumple los requisitos del precio de plena concurrencia.

Si el APA es aceptado ello no implica que el contribuyente se verá liberado de futuras comprobaciones tributarias, sino que se dirigirán a comprobar que el contribuyente ha cumplido con los términos y condiciones establecidas en el APP.

El procedimiento de los APP señala explícitamente que, no solamente las alteraciones en las presunciones críticas pueden dar origen a una modificación, sino, también, cualquier modificación en las leyes o en los Convenios con los Estados afectados por el Acuerdo.

El APP puede cancelarse en cualquier momento si se detecta un comportamiento fraudulento, una tergiversación de la información o un incumplimiento con los términos y condiciones prefijadas. Asimismo, se permite la renovación siguiendo el procedimiento comentado más arriba.

La Administración Tributaria canadiense puede aceptar un APP unilateral siempre que el contribuyente aporta “razones sustanciales y suficientes”.

El tiempo de duración de un APP suele ser de tres años, aunque varía dependiendo de las circunstancias particulares del contribuyente y del tipo de actividad. Por ejemplo, la duración de los APPs que cubren gastos de proyección plurianual, como gastos por empréstitos o por establecimiento, pueden tener una duración mayor.

Respecto a la aplicación práctica, a mediados de 1996, 35 contribuyentes se encontraban en alguna de las etapas que abarca un APP, incluyendo 11 en fase de reuniones previas. Respecto a los APP concluidos la cifra es de tres, todos bilaterales con los Estados Unidos. Respecto a APPs unilaterales solamente existían cinco peticiones.

Australia

Australia fue, junto con los Estados Unidos, el primer país que concluyó un APP bilateral en el que intervenían las autoridades fiscales de otro país²². Los orígenes de sus Acuerdos son también estadounidenses, habiendo utilizado la normativa de los Estados Unidos hasta que en 1995 incorporó la suya propia²³.

La normativa sobre APPs se recoge en el TR 95/23. Las etapas del procedimiento australiano incluyen:

- * Conferencias preliminares entre funcionarios de la ATO y contribuyentes.
- * Posibilidad de aplicación retroactiva;
- * Informes anuales para asegurar el cumplimiento cabal con los términos del APP, y
- * Ajustes obligatorios en los términos del APP como consecuencia de cambios en las presunciones críticas, tales como una importante modificación en las condiciones del mercado.

El procedimiento se inicia con una serie de reuniones preliminares para aclarar, tanto al contribuyente como a la Administración tributaria australiana (ATO) los objetivos básicos del procedimiento. Se facilita, en consecuencia, al contribuyente la posibilidad de discutir con la ATO que tipo de información deberá suministrar y de qué manera. En términos generales, en una reunión preliminar con la ATO se desarrollan las siguientes cuestiones:

- * Información sobre si la entidad vinculada no residente ha contactado con su respectiva AT.
- * Discusión sobre el tipo de documentación y la extensión que el análisis exigirá.
- * Valoración de la necesidad de utilizar expertos independientes en alguna de las cuestiones del procedimiento.

22 Se trata del APP suscrito por las AT de Estados Unidos, Australia y Apple Computer Inc.(1991). El tiempo necesario para concluir este APP fue de seis meses.

23 Existe un Acuerdo bilateral entre Estados Unidos y Australia que regula el procedimiento de realización de un APP cuando participan las autoridades fiscales de ambos países.

- * Discusión de la propuesta del contribuyente sobre la metodología de ajuste de los precios de transferencia.
- * Posición sobre la posibilidad de aplicar el APP a años anteriores pendientes de comprobación.
- * Calendario de presentación de la petición formal del APP, de la aportación de la documentación y de la conclusión del Acuerdo.

Si después de las reuniones preliminares se considera que el APP puede prosperar, el contribuyente deberá solicitar una petición formal. La solicitud deberá incluir información sobre las vinculaciones legales del contribuyente, una descripción de las actividades y operaciones, los patrones de contabilidad utilizados, las regulaciones o restricciones que afectan a su actividad y que pueden condicionar la aplicación de algún método de fijación de los precios de transferencia, mercado en que actúa y régimen de competencia. Se exige, asimismo, un análisis funcional del contribuyente y de las entidades vinculadas. La ATO no cobra ninguna cantidad por la solicitud de un APP.

Respecto a los métodos utilizables en la fijación de los precios de transferencia, la ATO prefiere la utilización de métodos basados en las transacciones comparables por parte del contribuyente a la hora de presentar la solicitud, con excepción de los casos de comercio globalizado donde se puede considerar el uso de métodos basados en el beneficio.

El objetivo de las autoridades australianas respecto al tiempo máximo de desarrollo del procedimiento de un APP es de entre 6 y 9 meses. Los Acuerdos se mantienen en vigor entre tres y cinco años y pueden ser prorrogados.

Australia ha establecido una serie de normas que regula los APPs bilaterales con países que tengan suscrito un CDI. Como aspectos más destacados pueden enumerarse los siguientes:

1) Los contribuyentes de cualquiera de los países pueden iniciar un APP, 2) La misma información debe estar disponible para las dos Administraciones Tributarias al mismo tiempo, 3) Ambas tienen el derecho a no aceptar el APP, 4) El método de ajuste de precios de transferencia aceptado debe estar en consonancia con el principio de plena concurrencia, vigente en todos los CDI firmados por Australia, 5) El método presentado debe reflejar adecuadamente los resultados, estar respaldado por suficiente documentación, requerir pocos ajustes y ser de fácil administración. Por su parte, en este procedimiento de APP bilateral se prevé que las Administraciones tributarias acuerden y discutan las siguientes cuestiones.

1. Las actuaciones a realizar por cada una de las autoridades competentes.
2. Las necesidades de personal.
3. La posible participación de expertos independientes.
4. La naturaleza y extensión de la información y documentación a requerir de forma adicional al contribuyente.
5. Las fechas previstas de consulta entre las autoridades competentes para la negociación de los términos y condiciones del APP bilateral.

Cuando las autoridades competentes estén de acuerdo sobre la metodología y los términos y condiciones del APP se elaborará un documento conjunto. No obstante, una vez alcanzado el

Acuerdo, la ATO firmará un Acuerdo unilateral con su contribuyente, que será consistente con el APP bilateral.

Por lo que respecto a la formalización del APP, aquellos que tengan el carácter de unilaterales se traducen en una confirmación escrita facilitada por la ATO al contribuyente, mientras que en los bilaterales se prevé que las Administraciones involucradas se intercambien un documento en el que conste la mutua aceptación del método de ajuste sobre precios de transferencia acordado. El APP que reciba la confirmación por parte del ATO deberá recoger, como mínimo, la siguiente información:

1. Las transacciones cubiertas por el Acuerdo.
2. Los ejercicios cubiertos por el Acuerdo.
3. El método de ajuste sobre precios de transferencia acordado.
4. Las presunciones críticas sobre las que se basa el método de ajuste.
5. Los estados financieros básicos.
6. La definición de los términos utilizados en el método de ajuste (ventas, beneficios de explotación, costes directos e indirectos, etc.).
7. Si es aplicable o no un intervalo de resultados de plena concurrencia.
8. Las obligaciones del contribuyente derivadas del APP.

Respecto a la operatividad de los APPs, las autoridades de la ATO han reconocido que, a pesar de ser pioneras en este campo, en número de Acuerdos solicitados por los contribuyentes ha sido muy reducido. Las causas que se señalan para esta situación son: por un lado, el reducido tamaño del mercado australiano y, por otro, la preocupación que el procedimiento causa en las potenciales empresas solicitantes. La realidad es que, desde 1991 hasta 1996, solamente se habían completado 5 Acuerdos y 8 estaban en fase de tramitación²⁴. En la fase de reuniones previas podían considerarse 4 más²⁵.

El órgano de la ATO que tiene la responsabilidad específica de encargarse de la implementación y el desarrollo de los programas de APPs es la División Internacional de Impuestos (*International Tax División*) creada el 1 de julio de 1995. Su función es facilitar la asistencia a los equipos de APPs que se creen en el territorio australiano. Sin embargo, en Australia no existen equipos dedicados exclusivamente a resolver los APPs, ya que para cada nueva solicitud de Acuerdo se crea un nuevo equipo localizado en la misma demarcación que la entidad solicitante, aunque siempre se intenta incorporar al equipo personal conocedor del sector industrial al que el contribuyente pertenece y que uno de sus miembros haya participado en una resolución anterior, para que su experiencia sirva de ayuda al resto del grupo.

Japón

Japón fue el primer país donde se introdujeron, después de los Estados Unidos, con la denominación de *sistema de preconfirmaciones de precios (PCS)*. En concreto, la normativa vigente (*Circular 5-1, 1987-4*) se incorpora coincidiendo con la entrada en vigor de las disposiciones sobre

24 De estas 8 en tramitación, 2 son Acuerdos multilaterales con tres países.

25 De estas 4 en fase de reuniones previas, 2 son Acuerdos multilaterales con tres y cinco países respectivamente.

precios de transferencia que se introducen en Japón con la Reforma fiscal de 1986. Sin embargo, durante el año 1997 se ha elevado a rango de ley el sistema de acuerdos previos, así como la inclusión de método del beneficio comparable recogido en las Directrices de la OCDE de 1995, esto es, el margen neto de la transacción.

El fundamento de la normativa japonesa son las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia de 1979. Para calcular los precios de plena concurrencia se aplican: a) el método del precio comparable de plena concurrencia, b) el precio de reventa, c) el método del coste incrementado en el margen, y d) otros métodos. Los tres primeros pueden utilizarse sin prioridad especial entre ellos, tan sólo el cuarto (*método de división del beneficio*) puede utilizarse cuando los anteriores hayan resultado impracticables.

La Administración Nacional Tributaria (*National Tax Administration-NTA*) controla y administra la aplicación de la normativa sobre “preconfirmaciones del cálculo del precio de plena concurrencia”. Las empresas puede solicitar la suscripción de un APP con la NTA, para lo cual deberá entregar la documentación necesaria según las Directrices de la OCDE comentadas más arriba. Asimismo, propondrá a las Autoridades fiscales el método de ajuste de los precios de transferencia que considera como más razonable en función de las circunstancias de cada caso. Para defender su propuesta la empresa presenta la documentación que apoya la razonabilidad del método.

En cuanto a la naturaleza del documento en el que se plasma el APP, conviene destacar que en Japón el sistema de PCS no se concretaba en un documento que legalmente tuviera las características de un Acuerdo formal entre el contribuyente y la NTA, ya que se trata de una simple confirmación dada por la última a la propuesta presentada. Sin embargo, en el caso de que la NTA preconfirme el método propuesto no realizará ajustes sobre los precios de transferencia, siempre que la entidad se atenga al método presentado.

En la actualidad, el sistema de PCS sólo se aplica cuando afecta a transacciones internacionales de gran importancia, donde se suele involucrar a autoridades fiscales de otros países que intervienen en las transacciones, siempre que lo solicite el contribuyente y de que se realice dentro del marco del procedimiento amistoso previsto en el Convenio. Es previsible que con la regulación de 1997 se produzca una ampliación a transacciones menos importantes, aunque para ello será necesario ampliar la dotación de medios técnicos y materiales utilizados en el procedimiento.

En la actualidad en Japón existen 50 peticiones de PCS pendientes de resolución²⁶. La mayoría de los PCS lo han sido con Estados Unidos, habiéndose concluido con Komatsu Ltd, Apple Computer Inc., y Matsushita Electric Industrial Co, y estando en fase avanzada o cerrada, con J.P. Morgan & Co, Kawasaki heavy industries Ltd, NEC Corporation, Toyota Motor Corp y Coca-Cola.

Holanda

El Servicio Fiscal holandés ha establecido un sistema único que ofrece a los contribuyentes las posibilidad de optar por un programa APP o por un procedimiento de Decisión a priori (*rulings*) para resolver los problemas derivados de los precios de transferencia. Los contribuyentes optan por el programa APP si el Acuerdo debe ser bilateral, o es de carácter especial; en otro caso, procede la aplicación de una Decisión a priori o ruling. El sistema de Decisiones a priori tiene ya una larga tradición en el derecho fiscal holandés ya que se aplican desde 1986. En particular, en el caso de sociedades holding, grupos financieros y actividades relacionadas con intangibles, tanto los contribuyentes como

26 Los procedimientos concluidos han llevado alrededor de 3 años debido a la insuficiencia de medios aplicados.

las Autoridades fiscales están de acuerdo en la fijación de precios de transferencia en régimen de libre concurrencia. Estos acuerdos pueden ser unilaterales, bilaterales y multilaterales.

Los términos de un Acuerdo unilateral (rulings) se fundamentan en un conjunto de normas preestablecidas y normalizadas que han sido diseñadas en discusiones técnicas entre el Parlamento y la Subsecretaría de Hacienda y que regulan las operaciones y métodos de ajuste de precios de transferencia. Esta técnica tiene el carácter de decisión vinculante y consiste en que el contribuyente puede solicitar suscribir un Acuerdo que salvaguarde sus intereses y dote a sus operaciones de seguridad jurídica, de acuerdo con las normas preestablecidas de referencia. En estas Decisiones a priori o rulings los métodos reconocidos para ajustar los precios de transferencia son el del precio comparable no controlado y el del coste más margen, aunque a partir de 1995 se ha incorporado la posibilidad de aplicar el método del precio de reventa. El sistema de rulings se limita exclusivamente a los contribuyentes que, bien directamente o bien por control, están bajo soberanía fiscal holandesa. El uso de estos Acuerdos unilaterales está muy extendido y es muy apreciado por los contribuyentes holandeses.

El programa de APP bilaterales se estableció por Resolución nº IFZ 94/855, de 19 de octubre de 1994, con el objetivo de facilitar Acuerdos bilaterales entre Holanda y los Estados Unidos. Esta resolución regula un procedimiento de desarrollo del APP diferente en función de si el Acuerdo se inicia previamente con otra Administración Fiscal o bien se inicia con la Administración Fiscal holandesa. El procedimiento de APPs permite a los contribuyentes la utilización de cualquier método de ajuste que produzca un resultado de plena concurrencia y es flexible por cuanto modificaciones en las presunciones críticas van a originar modificaciones en los términos del APP. Asimismo, con el fin de adecuarse a las normas sobre APP de otros países, las Autoridades holandesas son muy flexibles respecto al período de duración del Acuerdo.

La legislación tributaria holandesa no recoge normas generales o específicas en materia de precios de transferencia. Estos se corrigen en la vía jurisdiccional, utilizando como referencia los que se hubieran practicado entre partes independientes²⁷. Así pues, en ausencia de cualquier regulación específica sobre precios de transferencia, no existen métodos concretos para determinar los precios de libre concurrencia. Sin embargo, el 15 de Abril de 1998, el Subsecretario de Hacienda ha señalado que Holanda acepta los principios recogidos en la Directrices de la OCDE de 1995. De acuerdo con este anuncio, el Servicio Fiscal holandés ha incorporado a su trabajo el Informe de la OCDE de 1995 y está preparando a sus funcionarios en el desarrollo de análisis funcionales y comparativos. En concreto, se ha confirmado la aplicación del método del coste más margen en el caso de prestaciones de servicios auxiliares o preliminares entre empresas de un grupo. En cualquier caso, aunque las sociedades holandesas están obligadas a depositar un resumen de sus cuentas anuales en la Cámara de Comercio, el volumen de información disponible de terceros en los que basar la determinación de los precios de transferencia es muy limitado.

El programa de APP está gestionado por el Ministerio de Hacienda y la Dirección General sobre Política Fiscal Internacional y Legislación.

Bélgica

Las Autoridades fiscales belgas aplican un sistema de rulings similar al holandés en seis áreas, varias de las cuales afectan a cuestiones sobre precios de transferencia. El programa de

27 Holanda es un ejemplo de como un país sin legislación específica sobre la materia resuelve la cuestión de los ajustes por precios de transferencia. Ver: Dam, H.V. (1998): "Transfer Pricing in the Netherlands", *Tax Planning International Review*, junio 1998, págs 22-25.

decisiones a priori (rulings) en Bélgica se inició en Enero de 1993 bajo la jurisdicción de la *Commission des Accords Fiscaux Préalables*. El fundamento de las cuestiones susceptibles de una decisión a priori está muy limitada por el Código del Impuesto sobre la Renta Belga (art. 345) que faculta un número muy reducido de cuestiones que pueden estar sujetas a este procedimiento. Según este artículo las cuestiones relativas a los precios de transferencia que pueden ser planteadas se limitan a las siguientes:

— Cuando los intereses, cánones y gastos de administración general pagados a no residentes, personas jurídicas extranjeras o establecimientos permanentes en el extranjero no sujetos al impuesto sobre la renta (o sujetos a un régimen fiscal más favorables que el belga), son deducibles bajo el supuesto de que han sido realizados bajo la forma de una transacción real y efectiva a precios normales de mercado.

— Cuando “beneficios fiscales especiales” disfrutados por una sociedad belga son considerados a la hora de determinar la renta imponible.

— Cuando la enajenación, transmisión o venta de acciones, participaciones, bonos, créditos o cualquier otro tipo de empréstito, patentes, marcas, nombre comerciales, know-how, etc. realizadas con entidades extranjeras sujetas a un régimen fiscal diferente y sustancialmente más ventajoso fiscalmente, han sido realizadas por razones económicas o financieras legítimas, sin buscar comportamientos de elusión fiscal.

En estos casos los contribuyentes debe documentar adecuadamente las operaciones a través de un completa descripción y justificación de la transacción propuesta que desean sea cubierta por la decisión a priori. Las Autoridades belgas no disponen de un listado formal respecto a la información requerida para la solicitud de un ruling; sin embargo, se suele autorizar cualquier procedimiento y, especialmente, cualquier método de valoración de operaciones fundamentado en las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE.

La confidencialidad de la información suministrada por los contribuyentes esta protegida por el artículo 337 del Código del IR belga. Este procedimiento suele tardar entre tres y seis meses en ser concluido. Si en este período la Administración tributaria belga no ha procedido a dar respuesta a la petición, se entiende que el silencio administrativo es positivo.

Alemania

Aunque la Administración Tributaria alemana sigue sin desarrollar un procedimiento formal del APPs, siempre se ha aplicado un procedimiento “ad hoc” de negociación de este tipo de Acuerdos cuando se ha planteado por alguna Administración tributaria de países con CDI suscrito con Alemania²⁸.

La posibilidad de alcanzar Acuerdos o decisiones a priori (ruling) en Alemania está reconocida, en términos genéricos, en la Ordenanza General Tributaria. Como norma de desarrollo respecto a los principios de imputación de rentas entre empresas multinacionales vinculadas cabe citar la Circular de 23 de febrero de 1983. Esta circular no recoge expresamente un procedimiento para alcanzar Acuerdos previos de estas características, aunque si desarrolla los métodos para fijar los precios de transferencia, siguiendo las Directrices de la OCDE de 1979; por ello, cabe entenderse que el

28 Al menos existen cuatro procedimientos de APP discutidos con la Administración tributaria norteamericana. Los APPs sobre precios de transferencia entre un contribuyente alemán y un contribuyente vinculado de los Estados Unidos es posible gracias al uso conjunto de las disposiciones del Convenio de ayuda mutua entre las Administraciones fiscales de ambos países desarrollado a partir del CDI y los Acuerdos tipo ruling que pueden ser solicitados por aplicación de la legislación interna alemana.

procedimiento formal de solicitud de un ruling en Alemania debe seguir las normas procedimentales recogidas en el Informe de la OCDE de 1979.

Los rulings sobre precios de transferencia no han sido objeto de demasiada atención por la autoridades germanas dada la limitación de recursos técnicos y materiales dedicados a estos menesteres, debiendo dedicar mayor esfuerzo a aspectos más importantes de gestión interna de los impuestos. Además, la Administración tributaria alemana dispone de dos opciones ante cuestiones suscitadas por el contribuyente: emitir una Acuerdo vinculante tipo ruling o, después de una negociación con el contribuyente, emitir una “opinión vinculante” para la Administración tributaria que lo será en tanto los hechos desarrollados con posterioridad no se alejen de la naturaleza y las circunstancias presentadas por el contribuyente al solicitar la opinión.

En la práctica cabe el desarrollo de APPs informales que se inician previa petición el las Agencias Tributaria locales que son las responsables, también, del desarrollo de los rulings, aunque la decisión final, en todos los caso, corresponde al Ministerio Federal de Hacienda. Respecto al procedimiento de solicitud de un ruling, los contribuyentes deben presentar por escrito antes la citada Agencia, incluyendo la siguiente información:

- * Solicitante/s.
- * Justificación de la necesidad de un posicionamiento de la Administración fiscal sobre el tema en cuestión.
- * Naturaleza y características de las operaciones.
- * Fundamentos legales precisos en los que se apoya la petición, y
- * Situación de los hechos sobre la que versa la solicitud del ruling.

Sin embargo, en la práctica el sistema de APPs o rulings no funciona correctamente. Ello es debido a que ni la Administración ni los contribuyentes están interesados en un compromiso sobre precios que les vincule durante un cierto período, teniendo en cuenta los escenarios cambiantes de los precios a corto plazo. De hecho, las Autoridades fiscales sólo consideran las solicitudes si no existen dudas razonables sobre la decisión del contribuyente de llevar a efecto la operación.

Las Autoridades fiscales de los Estados de Baden-Württemberg y de Baviera, respaldadas por la autoridad federal, emitieron dos directivas señalando que sólo en “casos excepcionales” entrarían en una APP y que un APP emitido por autoridades fiscales de otros países no obliga en absoluto a Alemania. Esta postura fuertemente restrictiva en lo referente a APPs puede deberse a la posición internacional de Alemania como país netamente exportador de capitales y de tecnología.

En cualquier caso, no existen datos sobre el tiempo necesario para negociar un APP informal.

Irlanda

Irlanda no tiene experiencia con el procedimiento de los APPs; si embargo, ha desarrollado un sistema de rulings respecto a los precios de transferencia que se puedan generar entre casa central y establecimiento permanente. Las Autoridades fiscales suelen considerar el desarrollo de rulings en aquellas circunstancias donde es difícil determinar el beneficio imputable a entidades vinculadas. En esta situación, el precio de transferencia se suele establecer aplicando el método del coste más

margen. Los contribuyentes pueden solicitar la aplicación de criterios de distribución formularios cuando un establecimiento permanente irlandés provee servicios especiales a la casa central.

En cualquier caso, las decisiones del *Revenue Commissioners* no son vinculantes al no tener autoridad al respecto, por lo que los Acuerdos o decisiones a priori deben ser considerados como una opinión cualificada de las autoridades sobre las posibles consecuencias fiscales de los hechos planteados.

México

Desde 1995 México ha desarrollado un programa de APPs y está promocionando su aplicación en los casos de transacciones que afectan a empresas multinacionales²⁹. En particular, se está utilizando el procedimiento de *rulings* en los sectores orientados a la exportación y en las maquiladoras con el fin de confirmar que los métodos de cálculo de los precios de transferencia coinciden con las exigencias de las leyes fiscales mexicanas.

Los contribuyentes mexicanos pueden acudir a un procedimiento “ad hoc” que consta de cuatro fases:

- * Conferencias preliminares entre el contribuyente y las Autoridades fiscales.
- * Cumplimentación de una petición escrita de APP.
- * Evaluación de la solicitud presentada, e
- * Implementación del APP con las Autoridades fiscales.

La solicitud del APP debe incluir información sobre transacciones comparables, funciones, riesgos asumidos, estrategias de penetración en los mercados, análisis económico y métodos de valoración de los precios de transferencia propuestos. Los métodos utilizados para esta valoración son básicamente los basados en transacciones comparables, aunque en algunos casos excepcionales se permite la utilización del método de división del beneficio. El método del beneficio comparable no es aceptado.

Reino Unido

Aunque el *Inland Revenue* no tiene un programa formal de APPs o de confirmaciones previas (*rulings*), se han venido negociando algunos APPs con carácter informal. En torno a 20 Acuerdos sobre precios de transferencia están en fase de negociación la mayor parte de ellos negociados con una entidad vinculada radicada en los Estados Unidos por aplicación de las disposiciones sobre deducciones por doble imposición internacional recogidas en el CDI con éste país.

Hasta 1995, la Administración tributaria británica ha utilizado este mecanismo en casos muy especiales, pues consideraba que la escasez de medios técnicos, humanos y materiales y el alto coste de gestión no la compensaban. Sin embargo, a partir de ese momento, se ha cambiado el punto de vista al reconocer el valor potencial que tienen los Acuerdos previos, por lo que se están desarrollando programas de confirmaciones previas sobre una amplia variedad de temas fiscales, que podrían incluir un programa APP. De hecho, en la actualidad el *Inland Revenue* está desarrollando un conjunto de APPs sobre una amplia gama de precios de transferencia, rompiendo con la tradición de considerar exclusivamente las transacciones referidas al comercio internacional o a productos financieros. No obstante, los funcionarios del *Inland Revenue* están especialmente interesados en la negociación de un

29 A finales de 1995 12 APPs estaban en proceso de negociación, de los cuales 9 estaban en la fase preliminar.

APP cuando las prácticas sobre aplicación de los precios de transferencia origina ciertas dudas o dificultades en la aplicación del principio de plena concurrencia, como ocurre en las transacciones antes citadas³⁰.

Las negociaciones de un Acuerdo con el *Inland Revenue* se desarrollan en un período de 12 a 18 meses, dependiendo de la naturaleza, hechos y circunstancias de la operación. Los Acuerdos se suelen suscribir para un período de tres a cuatro años.

En la preparación de la documentación que debe ser incluida en la solicitud a la Administración Tributaria británica, Ackerman³¹ recomienda que los contribuyentes utilicen las Directrices del IRS para formular una APP en los Estados Unidos (*Rev. Proc. 91-22*) como referencia.

Otros países

En Noruega, sólo se dispone de un procedimiento de Acuerdos previos sobre precios de transferencia en el caso de la industria petrolera. En Suecia, las Autoridades fiscales suele facilitar confirmaciones previas para determinados tratamiento fiscales, pero no existe un procedimiento formal o informal para obtener un APP. Francia acepta la posibilidad de utilizar APPs exclusivamente en casos de actividades bancarias internacionales³². Las autoridades fiscales francesas sólo considerarían la aplicación de un APP informal en casos excepcionales bajo el procedimiento de intercambio de información y ayuda mutua recogida en los CDI siempre que la sociedad francesa no tuviese otra alternativa para evitar la doble imposición. En el caso de que se tenga que recurrir al APP informal, la Administración francesa sólo negociaría el método de cálculo de los precios de transferencia y nunca el precio en si mismo.

2.3. Conclusiones sobre las aplicación de los APP a nivel internacional

Debido al cada vez mayor control que, a nivel mundial, establecen las Autoridades fiscales sobre los precios de transferencia, los contribuyentes tienden a considerar útil proceder a negociar Acuerdos previos sobre precios de transferencia con la Autoridades fiscales afectadas que permitan establecer los mecanismos de cálculo dichos precios con la condición de que serían aceptados por las Autoridades fiscales sin proceder a ajustes al considerarlos de plena concurrencia.

Uno de los problemas fundamentales en la generalización a nivel internacional del procedimiento de APPs se deriva de las dificultades que se pueden generar por aplicación de diferentes protocolos de actuación de las Autoridades fiscales actuantes lo que conduce a la necesidad de conseguir una normalización internacional de estos protocolos. En este sentido, en 1994 los miembros de la Asociación de Autoridades Tributarias del Pacífico (Australia, Canadá, Japón y los Estados Unidos) firmaron un Acuerdo de normalización de los procedimientos que deben utilizar estas autoridades en la negociación de APPs bilaterales o multilaterales. Estas directrices evitan al contribuyente la obligación de preparar diferentes documentaciones y solicitudes en función de las necesidades de cada a Autoridad actuante y establece unos criterios y procedimientos normalizados entre los Estados respecto a la gestión de estos Acuerdos. Una de las labores básicas del Comité de

30 *El Inland Revenue* apenas ha prestado interés hasta ahora a las solicitudes de APP respecto a las operaciones internacionales de mercancías debido a que el contribuyente dispone de suficientes directrices para aplicar el principio de plena concurrencia a estas transacciones.

31 Ackerman, R. (1995): "A global review of Advance Pricing Agreements. United Kingdom". Tax Management-Transfer Pricing. Special Report n1 16. Vol 3. N1 24, Abril. Pág 15.

32 En inglés, *global trading bank*.

Asuntos Fiscales de la OCDE en el futuro próximo será promover una mayor consistencia en la práctica de estos Acuerdos entre aquellos países que han optado claramente por su aplicación.

3. LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN ESPAÑA. SU REGULACION

Probablemente sea, como destaca la exposición de motivos de la LIS, una de las novedades más importantes en el ámbito de la fiscalidad internacional. Este procedimiento administrativo denominado, en terminología anglosajona, Advance Pricing Arrangements constituye un mecanismo de seguridad y garantía jurídica y económica del contribuyente, que sólo cuatro países: Japón, Estados Unidos, Canadá y Australia utilizan de forma regular, y que España acaba de incorporar a su legislación interna.

3.1. Consideraciones generales sobre los Acuerdos Previos en su referencia al caso español

Los Acuerdos Previos sobre precios de transferencia en España pueden ser estudiados bajo un doble enfoque. En primer lugar, se debe abordar el estudio de los acuerdos para la resolución de los conflictos en general, teniendo en cuenta que los acuerdos tributarios de valoración son una parte sustancial de este tipo de acuerdos. En segundo lugar, procede acudir a la norma tributaria de referencia en nuestro ámbito como es la ley 43/95 del Impuesto de sociedades que incorpora su aplicación, por vez primera, a la estructura de nuestro sistema fiscal.

Régimen de aplicación de los acuerdos para resolver conflictos en general

La primer norma que reconoce la posibilidad de acuerdos para resolución de conflictos es la propia Constitución Española vigente. El artículo 14 de la CE fundamenta el principio de igualdad entre todos los españoles. Sin embargo, la interpretación de este artículo no implica que cualquier contribuyente pueda llegar a acuerdos o convenios con la Administración tributaria; de hecho, una sentencia del Tribunal Constitucional (21-1-1986) dejó claro que la igualdad no implica no sufrir discriminación cuando exista una justificación objetiva razonable, por lo que no supone la obligación de que todos los españoles se encuentren siempre y en todo momento en condiciones de igualdad absoluta. Esta interpretación confirma la posibilidad de discrecionalidad en la decisión de aceptar o no los APPs solicitadas por los contribuyentes en función de la viabilidad e idoneidad de la propuesta presentada. Por su parte, el artículo 31 de la CE desarrolla los principios de igualdad, generalidad y capacidad económica para la exigencia de los tributos.

La aplicación práctica de estos principios ha permitido al Tribunal Constitucional establecer cierta jurisprudencia sobre la necesidad de establecer cierto equilibrio entre estas garantías del contribuyente y la recaudación final real. En concreto, El TC entiende que:

— el principio de generalidad no significa que cada figura impositiva deba afectar a todos los ciudadanos por igual, sino que es compatible con la regulación específica de un sector o de grupos de contribuyentes compuestos por personas en idéntica situación (STC, 2-6-1986),

— el legislador puede buscar efectos jurídicos distintos partiendo de realidades distintas, lo que no entra en conflicto con los principios de igualdad y generalidad (STC, 17-2-1997).

La regulación de los “acuerdos” en nuestro vigente Código civil, se recoge en el capítulo primero (“de las transacciones”) del Título XIII (“de las transacciones y compromisos”) y, en particular, en los artículos 1809 a 1819 dedicados a la transacción, que constituye una figura típica de nuestro ordenamiento de derecho privado. En el artículo 1809 se recoge el concepto jurídico de transacción como “*un contrato por el cual las partes, dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que habían comenzado*”. Por su parte, el artículo 1816 señala que “*la transacción tiene para las partes la autoridad de la cosa juzgada*”, aunque no procederá la vía de apremio sino tratándose del cumplimiento de la transacción judicial. No obstante, señalaremos que el concepto jurídico de transacción no está explícitamente aceptado en el ámbito tributario³³, aunque los elementos reales de una transacción pueden aplicarse si las partes, recíprocamente, prometieran o retuvieran cosas o derechos para la evitación de un conflicto³⁴. Siguiendo al Profesor Albiñana, toda la doctrina contractual es ajena a la aplicación de los tributos desde que el tributo dejó de ser un poder de facto para integrar una verdadera relación jurídica de naturaleza propia e independiente como señala la Ley General Tributaria. No obstante, parece exagerado señalar que sean cuales sean las necesidades de recursos humanos y materiales que padezca la Hacienda Pública de hoy, no pueden plantearse soluciones como la del artículo 88.1 de la Ley 30/1992, ni soluciones negociadas como los antiguos regímenes de evaluación global de base impositivos, los convenios con agrupaciones de contribuyentes, etc. ya que supone negar la capacidad a futuro de la Administración Tributaria para implementar sistemas y procedimientos de gestión fiscal convencional dentro del marco constitucional y normativo establecido.

El arbitraje en nuestro Derecho privado aparece regulado en la Ley de Arbitraje y Mediación de 5 de diciembre de 1988. Respecto a la aplicación de técnicas de arbitraje al ámbito tributario, una gran parte de la doctrina destaca que la indisponibilidad del crédito tributario no impide a la Administración someterse a arbitraje, sino que únicamente exige definir con precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo³⁵. En este sentido, la Ley 30/92 prevé en su artículo 88 la aplicación del régimen convencional, y, en su artículo 107, la sustitución del recurso ordinario por procedimientos convencionales, como veremos más adelante. Asimismo, conviene diferenciar los ámbitos nacional e internacional del derecho tributario en materia de arbitraje. Mientras que en el Derecho interno la indisponibilidad de la obligación tributaria y del principio de reserva de ley hacen que sea difícil la aplicación; en el ámbito internacional tenemos una referencia fundamental en el Convenio de arbitraje de 1990 (CEE 90/436). A este respecto, se suele considerar que el arbitraje ofrece ventajas significativas frente a procesos judiciales³⁶. Estas ventajas se pueden sintetizar en los siguientes puntos:

- mayor rapidez frente a la dilatación de los procesos judiciales.
- bajo coste, consecuencia en la rapidez en la toma de decisiones y de la reducción de los procedimientos a desarrollar.
- especialización de los árbitros, y
- flexibilidad del proceso.

33 Art. 39.1. Ley General Presupuestaria. En su momento, las evaluaciones globales en el antiguo Impuesto sobre rentas del trabajo personal fueron una técnica asimilable a la transacción.

34 Albiñana, C. (1995): “*Los pactos con la Hacienda Pública*”. Tapia, 84, noviembre, pág. 4.

35 Un interesante estudio sobre el arbitraje y otras alternativas transaccionales para la resolución de conflictos en materia tributaria puede encontrarse en la obra “*Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*” Ed. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1996.

36 Simón Mataix, M. (1996): “*El arbitraje como técnica de resolución de conflictos de doble imposición como consecuencia de precios de transferencia*”. Impuestos, nº 17, 10 septiembre.

Respecto a la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo común, el artículo 88 se dedica a la regulación normativa del desarrollo convencional de procedimientos administrativos³⁷. En este artículo se incorpora a nuestro ordenamiento jurídico una forma especial de finalización del procedimiento administrativo que denominaremos bilateral. Esta forma de terminación no puede aplicarse de manera inmediata ya que exige que primero se dicte la disposición reguladora, que normalmente deberá adoptar la forma de disposición reglamentaria. Siguiendo a los Profesores González Pérez y Navarro³⁸ mediante la expresión “terminación convencional” se están integrando tres conceptos distintos:

- i) terminación convencional en sentido estricto, en el que el acuerdo alcanzado por el interesado y la Administración tiene la consideración de acto terminal del procedimiento,
- ii) acuerdo o pacto entre la Administración y el interesado (o corporación que le represente), que determinan con carácter vinculante los datos que luego han de ser tenidos en cuenta al dictar el acto terminal correspondiente; y
- iii) acuerdo o pacto entre la Administración y el particular, que se inserta en el procedimiento y sirve de antecedente no vinculante del acto terminal.

La terminación convencional propiamente dicha (i) es, en consecuencia, un acuerdo sustitutorio del usual pronunciamiento unilateral sobre la cuestión de fondo que pone fin al procedimiento; los otros dos acuerdos no pueden llamarse propiamente actos de terminación sino de instrucción y sólo fijan los datos a tener en cuenta en el acto terminal.

El contenido de los acuerdos, pactos, convenios o contratos deberán establecer como contenido mínimo:

- la identificación de las partes intervinientes,
- el ámbito personal funcional y territorial,
- el plazo de vigencia,

y no pueden ser contrario al ordenamiento jurídico, ni versar sobre materias no susceptibles de transacción y tener por objeto la satisfacción del interés público.

Régimen de acuerdos para la resolución de conflictos en materia tributaria

El artículo 39.1 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria señala como fundamento de la actuación de la Hacienda Pública la obligación de no transigir judicial o extrajudicialmente, ni someter a arbitraje, los derechos de la Hacienda Pública. Por lo que, en un primer momento parece cerrarse la posibilidad de articular acuerdos en materia fiscal. Sin embargo, ya el artículo 39.2. abre la puerta al habilitar el procedimiento de la suscripción de acuerdos por la Hacienda Pública en los procesos concursales, para lo que se requerirá únicamente autorización del órgano determinado del Ministerio de Economía y Hacienda.

37 Debemos recordar que esta norma no es de aplicación directa a los procedimientos tributarios, aunque si lo es con carácter subsidiario, y con carácter primario a todo lo que es el régimen jurídico común.

38 González Pérez, J. Y González Navarro, F. (1997): “Comentario a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Admvo. común”. Civitas, Madrid, págs. 1491-1497.

Sin embargo, entendemos que esta norma no debe afectar a las propuestas previa de valoración de precios de transferencia ya que, en ningún caso, se produce una negociación o transacción sobre créditos públicos; para defender esta postura podemos formular dos argumentos sólidos:

- i) los acuerdos nacen con anterioridad al nacimiento de los créditos tributarios, por lo que sólo indirectamente y siguiendo una línea de causación directa muy estricta se podría afirmar que afectan a la deuda tributaria y, en consecuencia, a los créditos públicos,
- ii) solamente podremos hablar, en sentido estricto, de “acuerdos” cuando participan las Administraciones fiscales de otros países (esto es, en el caso de acuerdos bilaterales o multilaterales), ya que cuando participa, en una relación unilateral, el contribuyente y la Administración tributaria española, ésta queda exclusivamente obligada a tomar en consideración su solicitud y aceptarla o rechazarla, como ocurre, por ejemplo, con los planes especiales de amortización o las provisiones por reparaciones extraordinarias en el caso de supuestos generales, en el ámbito del Impuesto de sociedades.

En la Ley General Tributaria pueden señalarse un conjunto de artículos que, incorporados a partir de la Ley 25/1995 de modificación parcial de la misma, abren en España la posibilidad de adoptar acuerdos en materia fiscal. En concreto, el artículo 96 reconoce la corresponsabilidad y colaboración social en la gestión de los tributos a través de posibles acuerdos entre la Administración tributaria y entidades institucionales y organismos representativos de sectores o intereses sociales, sindicales, empresariales o profesionales. Por su parte, el artículo 107 reincorpora a nuestro ordenamiento el régimen de consultas vinculantes en determinados supuestos y con ciertas condiciones. Así, el apartado 4 señala que la contestación a las consultas escritas tendrá el carácter de vinculante para la Administración tributaria en los siguientes supuestos:

- i) inversiones en activos empresariales,
- ii) incentivos fiscales a la inversión,
- iii) operaciones intracomunitarias,
- iv) interpretación y aplicación de Convenios para evitar la doble imposición internacional,
y
- v) cuando las leyes o reglamentos comunitarios así lo prevean.

Por su parte, el artículo 129.4 de la LGT, en referencia a procedimientos recaudatorios, señala que la Hacienda Pública podrá suscribir acuerdos o convenios concertados en el curso de procesos concursales, para los que sólo requerirá la autorización del órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración tributaria.

Un avance significativo en el régimen convencional entre Administración tributaria española y contribuyentes se deriva de la aplicación de la Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes³⁹. Esta ley establece el marco normativo para la aplicación y desarrollo de los APPs, lo que debe permitir la aplicación generalizada de este procedimiento al resto de los Impuestos que configuran el sistema tributario español, siempre que lo establezcan sus normas correspondientes. En línea con la filosofía de esta novedosa norma, se pretende con este procedimiento impulsar una forma reconocida internacionalmente de colaboración entre los contribuyentes y la Administración tributaria. En particular, el artículo 5.1. de la citada ley señala que la Administración tributaria deberá prestar a los

39 La ley 43/1995 ya incorpora, en esta materia, algunas cuestiones que serán elevadas a rango de norma general con la aprobación de la Ley 1/1998.

contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos. Esta actividad se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones: publicación de textos actualizados de las normas tributarias, remisión de comunicaciones, contestación a consultas tributarias y adopción de acuerdos previos de valoración. Por lo que este régimen se eleva a rango de derecho del contribuyente y deber de la Administración tributaria. Por su parte, el artículo 9 de la Ley 1/98 se refiere específicamente a los acuerdos previos de valoración. En este artículo se incorpora la posibilidad de que los Convenios con la Administración tributaria se apliquen a los tributos, siempre y cuando la ley propia de cada tributo así lo autorice. Esta posibilidad debe tener en cuenta las siguientes circunstancias expresamente reconocidas en el mismo:

- debe iniciarse con una propuesta de valoración presentada por el contribuyente, antes de realizar el hecho imponible o cuando la regulación de cada tributo así lo prevea,
- se entenderá que la valoración presentada tiene una respuesta afirmativa por silencio administrativo si transcurre el plazo máximo de resolución,
- la valoración acordada tendrá el carácter de vinculante,
- la vigencia de la valoración será, en general, de tres años, y
- no será impugnabile el acuerdo de valoración sino las liquidaciones que de él se deriven.

La Administración tributaria se reserva el derecho de revisión del acuerdo adoptado en las situaciones y circunstancias en que se produzcan cambios significativos en las circunstancias económicas que sirvieron de base para establecer la valoración y también cuando se produzcan cambios legislativos significativos.

Régimen de aplicación de los APPs en la ley 43/95 del Impuesto de sociedades

Los APPs aparecen en España a partir de la aprobación de la Ley 43/1995, del Impuesto de sociedades. En concreto, en el apartado 6 del artículo 16 donde se dispone que los sujetos pasivos podrán someter a la Administración Tributaria una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas. Dicha propuesta se fundamentará en el valor normal de mercado y, por tanto, en alguno de los métodos enumerados en el apartado 3 del artículo 16 (mercado, coste incrementado, reventa, distribución de resultados). La propuesta también podrá referirse a la valoración de los gastos deducibles en concepto de contribuciones por actividades de investigación y desarrollo y por servicios de apoyo a la gestión.

En consecuencia, la iniciación de la propuesta de valoración se realiza a instancia de parte (por iniciativa del sujeto pasivo) y la aprobación de la propuesta surtirá efectos respecto de las operaciones que se inicien con posterioridad a la fecha en que se realiza la citada aprobación siempre que las mismas se efectúen según los términos de la propuesta aprobada, y tendrá validez durante tres períodos impositivos, salvo que las circunstancias económicas existentes en el momento de aprobar la propuesta hayan variado de forma significativa en tal plazo, en cuyo caso procedería la modificación del Acuerdo antes de su vencimiento. Esta cautela considera la recomendación de las Directrices de la OCDE, por cuanto se señala la conveniencia de una disposición que prevea la revisión del Acuerdo si las actividades de las empresas o las circunstancias económicas (p.e., modificaciones sustanciales en los tipos de cambio) varían de tal modo que afectan a la lógica o a la fiabilidad de la metodología preexistente.

En la redacción de este último apartado se aprecia que, en nuestro país, se pretende incorporar la filosofía de los procedimientos de APPs suscritos en Estados Unidos. El párrafo 4 del artículo 16 de la LIS establece la posibilidad de que si cambian los objetivos del negocio o los aspectos económicos que se tuvieron en cuenta cuando se acordó el método de cálculo de los precios, se varíe también el Acuerdo, sin perjuicio de la lógica que en sí mismo tenga dicha disposición.

En el caso de España, como en otros países, los particulares interesados en suscribir un APP exigirán de las autoridades fiscales garantías formales cuando se tramiten estos procedimientos. Sin estas garantías particulares parece evidente que las empresas afectadas no estarán interesadas en asumir los inconvenientes y los costes económicos y de oportunidad que van aparejados con el Acuerdo.

La Administración Tributaria podrá establecer Acuerdos con las Administraciones de otros Estado a los efectos de determinar el valor normal de mercado. La regulación española de los APPS no indica a priori si la propuestas de valoración previa tiene el carácter de unilaterales o bilaterales. Entendemos que tanto unos como otros son factibles. Los primeros porque a nivel nacional tan sólo interesa el Acuerdo alcanzado entre el contribuyente y la Administración tributaria española y los segundos porque la legislación española está consagrando los Acuerdos *bilaterales* (art. 16.6 LIS y 26 RIS). Este tipo de acuerdos bilaterales o multilaterales reducen el riesgo de que se produzca doble imposición jurídica o económica, ya que se presume que las autoridades de los países intervinientes realizarán, asimismo, y conjuntamente la imputación de rentas entre sus jurisdicciones. De hecho, los primeros Acuerdos de este tipo surgieron para garantizar las operaciones de ciertas entidades ante las Administraciones Tributarias de dos países.

Las relaciones económicas que pueden beneficiarse de este tipo de Acuerdos, en el ámbito de las inversiones internacionales, son numerosas. Entre ellas podemos citar⁴⁰:

a) Inversiones extranjeras en España: Se trata de filiales ya establecidas. En este caso, el Acuerdo será bilateral o multilateral en caso de que la matriz fuera la que iniciara el acuerdo en su país de residencia y haya implicado a España o a otros países donde radican otras filiales.

b) Inversiones españolas en el extranjero: Se considera el caso general de matrices españolas. En esta situación el procedimiento normal es que el APP se inicie en España y, por tanto, será unilateral, aunque puede ser bilateral o multilateral si, a petición de parte, el Acuerdo implica a dos o más Estados.

c) Proyectos de inversiones extranjeras en España o españolas en el extranjero que pretendan concretar, a priori y como un elemento fundamental en la decisión final, la fiscalidad de sus inversiones.

La posible existencia de un CDI entre los Estados implicados, hace que en la práctica los posibles acuerdos unilaterales se conviertan de hecho en bilaterales dentro del procedimiento amistoso; siempre que la Administración del otro país acepte el principio (existencia de propuesta previa) y la valoración efectuada. La OCDE aconseja que las Administraciones de los otros países sean informadas para la aceptación de acuerdo bilateral dentro del procedimiento amistoso.

Respecto a los Acuerdos bilaterales, al tratarse de relaciones fiscales internacionales, será preciso considerar las disposiciones de los Convenios de doble imposición y, por lo tanto, cumplir los

40 Córdón Ezquerro, T.(1996): "Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia (II)". Carta Tributaria, 250, julio, pág. 11.

requerimientos del artículo correspondiente al 25 del Modelo de Convenio de la OCDE que regula el procedimiento amistoso respecto a la aplicación o interpretación del Convenio. Junto a este será necesario considerar el correspondiente al artículo 26 del Convenio, regulador del intercambio de información, que dispone la cooperación de las autoridades competentes en los intercambio de información.

La norma española, por último, señala que reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de las propuestas de valoración de operaciones vinculadas. A este respecto, dos consideraciones:

1. Parece deducirse de la misma que, en España, los Acuerdos podrán fijar el valor concreto de la operación amparado por el APP, cuando a nivel comparado los Acuerdos se suelen limitar a la fijación del método concreto de ajuste sobre los precios de transferencia. Las Directrices de la OCDE nos pone en prevención respecto a tal circunstancia al recomendar que, si los Acuerdos no se limita a concretar el método de ajuste, se extremen las precauciones, porque en este caso un mayor número de conclusiones dependerán de predicciones sobre sucesos que ocurrirán en el futuro, lo que obligará a establecer a priori las llamadas presunciones críticas (critical assumptions).

2. Las cuestiones procedimentales son remitidas a la vía reglamentaria y son bastante similares a los procedimientos aplicados a nivel comparado por los países que vienen aplicando este mecanismo técnico. Así pues, las etapas por la que suele pasar un Acuerdo hasta su aprobación serán básicamente estas:

a) El contribuyente interesado en formalizar un Acuerdo deberá solicitar una reunión⁴¹ con las autoridades fiscales al objeto de valorar la posibilidad operativa de realizar un APA. Se trata en este encuentro preliminar de valorar la necesidad de acudir a este procedimiento para resolver determinadas transacciones. Para ello, es necesario que el peticionario aporte una serie de informes sobre el tipo de operación y los antecedentes en cuanto a los ajustes por precios de transferencia con el fin de determinar los posibles problemas que puedan surgir.

Los factores que suelen considerarse para iniciar el procedimiento son:

- * el tipo de transacción a considerar y la viabilidad de la misma,
- * la posibilidad de extrapolar el Acuerdo a otras entidades del mismo sector o industria, y
- * las relaciones fiscales con el otro país involucrado respecto a la existencia de un Convenio de doble imposición en vigor y su interés por cerrar un Acuerdo bilateral en el sentido planteado.

b) En segunda instancia, una vez establecida la necesidad del procedimiento e iniciado formalmente, el contribuyente propondrá el método de ajuste de precios de transferencia que considere más adecuado en función de sus circunstancias. Para ello deberá suministrar un conjunto de informes para apoyar la idoneidad del método:

- situación de la industria y del sector.

41 Estas reuniones se pueden sustituir por una fórmula de audiencia al interesado a través de aportación de escrito de petición de iniciación de trámite, documentación, informes, etc. Por lo que no es estrictamente necesario un encuentro personal, aunque, en la mayor parte de los países, es habitual.

- tendencias generales de la industria.
- política de fijación de precios.
- estructura de los mercados a nivel nacional e internacional.
- análisis funcional.
- medidas de rentabilidad.
- países susceptibles de ser cubiertos por el acuerdo, etc.

Asimismo, se deberán presentar transacciones-tipo equiparable entre entidades no vinculadas que, justificadamente, se consideren similares a las desarrolladas por el contribuyente. La justificación de la similitud se apoyará en las características de las actividades económicas realizadas, los activos empleados, los costes generados y los riesgos asumidos.

c) La Administración Tributaria a través de sus representantes, previo estudio de toda la información aportada, se reunirá de nuevo con el contribuyente para inquirir sobre los puntos o cuestiones que consideren oportunos o exigir información adicional sobre hechos o datos que consideren relevantes.

d) Valorados los antecedentes se determinará si se acepta el método propuesto, fijándose, en su caso, los márgenes entre los que debe oscilar el resultado para considerarse de plena competencia. En todo caso, el método aceptado debe estar en consonancia con el principio de plena competencia, debe reflejar correctamente los resultados, estar respaldado por suficiente documentación, requerir pocos ajustes y ser de fácil administración.

Respecto a la tipología de elementos tributarios que pueden ser sometidos a las propuestas de valoración previa podemos citar las siguientes:

- * la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de las mismas,
- * la deducción de gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculada,
- * la deducción de los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión, prestados entre entidades vinculadas,
- * la aplicación de un coeficiente de subcapitalización distinto al establecido en el artículo 20.1 de la LIS.

Para terminar, este apartado conviene señalar que este tipo de Acuerdos en los países que los aplican están demostrando ser un procedimiento muy útil en las valoraciones de los precios de transferencia, puesto que los costes transnacionales se reducen con el resultado de una menor litigiosidad ante los tribunales.

3.2. Desarrollo reglamentario del procedimiento de los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia: Comentarios sobre su implementación

El Reglamento del Impuesto de Sociedades, en función de la previsión del art. 16.6 de la LIS que acabamos de comentar, ha desarrollado en el título I, capítulo V (arts. 16 al 28), el procedimiento para la valoración o imputación previa de las siguientes operaciones:

- * las realizadas entre personas o entidades vinculadas.
- * los gastos de actividades de Investigación y Desarrollo.
- * los gastos de servicios de apoyo a la gestión, y
- * el coeficiente de subcapitalización.

Así pues, el procedimiento que analizaremos a continuación permite que los sujetos pasivos que formulen propuestas de valoración a la Administración Tributaria para llegar a un acuerdo previo y obtengan una resolución por la que se estimen las mismas tendrán la garantía de que la valoración dada a las operaciones antes citadas no será modificada por la Administración Tributaria en el momento de la comprobación.

A. Clases de propuestas que pueden formularse. Suscripción de la propuesta. Desistimiento

El artículo 16 del RIS señala que los sujetos pasivos⁴² podrán someter a la Administración Tributaria, con carácter previo a la realización de las operaciones, las siguientes propuestas:

- a) Para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas.
- b) Para la deducción de gastos en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo realizadas por una entidad vinculadas.
- c) Para la deducción de gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión prestados entre entidades vinculadas.
- d) Para la aplicación de un coeficiente de subcapitalización distinto del establecido en el artículo 20.1 de la LIS, que recordamos que es 3.

Así pues, la primera nota destacable es que podrán formular la propuesta no sólo los sujetos pasivos del IS, sino también quienes proyecten realizar inversiones extranjeras a través de entidades o establecimientos permanentes vinculados.

El artículo 17 señala que la propuesta deberá ser suscrita por la totalidad de las personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones objeto de la misma. Consecuencia de este requisito es que el desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas por la operación determinará la terminación del procedimiento.

B. Documentación e información previa a la presentación de la propuesta

⁴² También las personas o entidades no residentes en territorio español que proyectaran operar en el mismo a través de establecimientos permanentes o entidades con las que se hallaran vinculadas.

El inicio del procedimiento exige que los contribuyente aporten una serie de documentos e informaciones sobre los sujetos pasivos intervinientes y la naturaleza de la operación. Así, el artículo 18 del RIS señala que los sujetos pasivos que pretendan formular una propuesta de este tipo deberán presentar a la Administración Tributaria, con carácter previo, la siguiente documentación:

- a) Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones a las que se refiere la propuesta.
- b) Descripción sucinta de las operaciones a las que se refiere la propuesta.
- c) Descripción sucinta del contenido de la propuesta que se pretende formular.

Entregada esta información, la AT dispondrá de un plazo de 30 días para examinar la documentación anterior e informar a los sujetos pasivos, teniendo en cuenta:

- las circunstancias específicas de la propuesta que se ha formulado,
- los elementos esenciales del procedimiento, y
- los efectos del mismo.

Así pues, esta propuesta previa a la definitiva tiene las características de una especie de “estudio de viabilidad” para la apertura del procedimiento correspondiente.

C. Presentación de la propuesta. Documentación a aportar. Tratamiento de la documentación presentada

Una vez concluido el trámite explicado en B., o transcurridos los 30 días sin haberse informado al contribuyente sobre la propuesta, los sujetos pasivos podrán presentar la propuesta formal debiendo aportar una documentación adicional en función del tipo de propuesta formulada, que según el artículo 19 del RIS será la siguiente:

C.1. En las propuestas relativas a la valoración de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas:

- * Descripción desde un punto de vista técnico, jurídico, económico y financiero de las operaciones a que se refiere la propuesta.
- * Descripción del método de valoración que se proponga, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación⁴³.
- * Justificación del método de valoración que se proponga.
- * Valor o intervalo de valores que se derivan de la aplicación del método de valoración.
- * Identificación de las empresas que operan en los mismos mercados y de los precios que las mismas aplican en operaciones comparables o similares a las que son objeto de la propuesta, realizadas entre partes independientes, si dichos precios debieran ser racionalmente conocidos por el sujeto pasivo.

43 Se consideran comprendidas entre dichas circunstancias económicas las hipótesis fundamentales del método de valoración.

- * Distribución del resultado de la operación entre las partes intervinientes, que se deriva de la aplicación del método de valoración propuesto.
- * Existencia de propuestas de valoración estimadas o en curso de tramitación ante ATs de otros Estados.
- * Identificación de otras operaciones realizadas entre las entidades vinculadas a las que no afectará la propuesta de valoración.

C.2. En las propuestas relativas a gastos de actividades de investigación y desarrollo:

- * Copia autenticada del contrato relativo a la actividad de investigación y desarrollo⁴⁴.
- * Descripción de las actividades de investigación y desarrollo, con expresa indicación de la tecnología preexistente en el grupo de sociedades al que pertenecen las partes vinculadas y, en su caso, retribución que el sujeto pasivo viene abonando por su uso.
- * Identificación y valoración de los gastos imputables a las actividades de I+D, criterio de reparto de dichos gastos entre las entidades que realizan o realizarán las contribuciones y su justificación, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas respecto de la valoración y el criterio de reparto mencionados.
- * Identificación de las entidades que se beneficiarán de los resultados de las actividades de I+D.
- * Criterios para cuantificar los beneficios derivados de los resultados de las actividades de I+D.
- * Descripción de los derechos que sobre los resultados de las actividades de I+D tendrán las entidades que realizarán las contribuciones.
- * Existencia de propuestas estimadas o en curso de tramitación antes ATs de otros Estados.

C.3. En las propuestas relativas a gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión:

- * Copia autenticada del contrato relativo a los servicios de apoyo a la gestión⁴⁵.
- * Descripción de los servicios objeto del contrato.
- * Identificación de los gastos que serán imputables a los servicios y criterio utilizado para distribuirlos, justificando que responde a los requisitos de continuidad y racionalidad y destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas respecto de dicho criterio de distribución.
- * Identificación de las entidades que se beneficiarán de los servicios de apoyo a la gestión.

44 En el caso de que no se hubiese suscrito todavía, se aportará el proyecto de contrato que se proponen firmar las partes.

45 Idem 44.

- * Existencia de propuestas estimadas o en curso de tramitación antes Ats de otros Estados.

C.4. En las propuestas relativas al coeficiente de subcapitalización:

- * Cuentas anuales de la entidad.
- * Endeudamiento que, en relación al capital fiscal, estima el sujeto pasivo que hubiere podido obtener en condiciones normales de mercado de personas o entidades no vinculadas y justificación del mismo.
- * Descripción del grupo de sociedades al que pertenece la entidad⁴⁶.
- * Identificación de las entidades no residentes vinculadas con las que la entidad ha contraído o contraerá el endeudamiento.
- * Coeficiente de endeudamiento que se propone y justificación del mismo, destacando las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación.
- * Justificación del tratamiento de reciprocidad.

Por su parte, el artículo 20 del RIS garantiza un tratamiento confidencial y finalista de la documentación aportada y será exclusivamente utilizada respecto del mismo. Los funcionarios que intervengan en el procedimiento deberán guardar sigilo riguroso y observar estricto secreto respecto de los documentos y demás información que conozcan en el curso del mismo.

Sin embargo, esto no eximirá a los sujetos pasivos del cumplimiento de las obligaciones que les incumben de acuerdo con el artículo 35 de la Ley General Tributaria⁴⁷ en cuanto el cumplimiento de las mismas pudiera afectar a la documentación referida.

En los casos de desistimiento, caducidad o desestimación de la propuesta se procederá a la devolución de la documentación aportada y no podrá ser usada en ulteriores comprobaciones. Se trata por tanto de un “safe harbour” (refugio) de la documentación, de manera que el único uso que puede darse a la misma se refiere al procedimiento analizado y siempre en el más estricto secreto. Este aspecto es, probablemente, el que más recelos despierta por parte de los contribuyentes.

D. Examen de la propuesta, pruebas y alegaciones

El artículo 21 del RIS desarrolla el procedimiento de valoración de la propuesta, destacando la posibilidad de solicitar todo tipo de pruebas tanto por la Administración Tributaria como por el propio sujeto pasivo. Así, la AT examinará la documentación aportada con la propuesta presentada, pudiendo requerir de los sujetos pasivos cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta.

46 A estos efectos, se entiende por grupo de sociedades el formado por las sociedades entre las cuales se dan las relaciones previstas en el artículo 42 del Código de Comercio.

47 Se refiere al pago de la deuda tributaria, deber de formular declaraciones y comunicaciones, llevanza de los libros de contabilidad, registros y demás documentos, facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones, así como proporcionar a la Administración de datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible.

Por su parte, los sujetos pasivos podrán, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estimen pertinentes. También podrán los sujetos pasivos proponer la práctica de las pruebas que entiendan pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. Asimismo, la AT podrá practicar las pruebas que estime necesarias. El resultado de la práctica de estas pruebas será comunicado a los sujetos pasivos. Tanto la AT como los sujetos pasivos podrán solicitar la emisión de informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración formulada.

Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrán de manifiesto a los sujetos pasivos, quienes dispondrán de un plazo de *15 días* para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.

E. Resolución motivada de la propuesta. Recursos. Organos competentes

El artículo 22 del RIS regula los términos de la resolución del procedimiento. Así, la resolución que ponga al procedimiento deberá ser motivada y podrá:

- Aprobar la propuesta formulada por los sujetos pasivos,
- aprobar otra propuesta alternativa formulada por los sujetos pasivos en el curso del procedimiento,
- desestimar la propuesta formulada por los sujetos pasivos.

E.1. Resolución por la que se aprueba la propuesta para la valoración de operaciones efectuadas por personas o entidades vinculadas:

Esta resolución se plasmará en un documento en el que se consignarán, al menos, las siguientes menciones:

- * Lugar y fecha de su formalización.
- * Identificación de los sujetos pasivos a los que se refiere la propuesta.
- * Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.
- * Elementos esenciales del método de valoración e intervalo de valores que, en su caso, se derivan del mismo, y las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las hipótesis fundamentales.
- * Período de tiempo al que se refiere la propuesta.
- * Razones o motivos por los que la AT aprueba la propuesta.

E.2. Resolución por la que se aprueba la propuesta relativa a gastos de investigación y desarrollo (I+D) y a gastos de apoyo a la gestión:

Esta resolución se plasmará en un documento en el que se consignarán, al menos, las siguientes menciones:

- * Lugar y fecha de su formalización.
- * Identificación de los sujetos pasivos a los que se refiere la propuesta.
- * Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.
- * Elementos esenciales que determinan la deducción de los referidos gastos.
- * Período de tiempo al que se refiere la propuesta, y
- * Razones o motivos por los que la AT aprueba la propuesta.

E.3. Resolución por la que se aprueba la propuesta relativa al coeficiente de subcapitalización:

Esta resolución se plasmará en un documento en el que se consignarán, al menos, las siguientes menciones:

- * Lugar y fecha de su formalización.
- * Identificación de los sujetos pasivos a los que se refiere la propuesta.
- * Coeficiente de subcapitalización aplicable.
- * Período de tiempo al que se refiere la propuesta, y
- * Razones o motivos por los que la AT aprueba la propuesta.

E.4. Resolución por la que se *desestiman* las propuestas:

Esta resolución se plasmará en un documento en el que se consignarán, al menos, las siguientes menciones:

- * Lugar y fecha de su formalización.
- * Identificación de los sujetos pasivos a los que se refiere la propuesta.
- * Razones o motivos por los que la AT entiende que se debe desestimar la propuesta.

Por último, el RIS establece un período máximo de desarrollo del procedimiento que deberá finalizar antes de *seis meses*, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano. Transcurrido dicho plazo sin haberse producido una resolución expresa, la propuesta debe entenderse *desestimada por silencio administrativo negativo*.

El artículo 23 del RIS señala que la resolución no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse. Este régimen se aplica también respecto al acto presunto desestimatorio. Este artículo es uno de los más controvertidos en la medida en que se debate si se trata de un acto administrativo en si mismo o

un mero acto de trámite. De hecho, en uno de los proyectos de reglamento manejados por la Dirección General de Tributos sí aparecía como recurrible⁴⁸.

El Consejo de Estado razonó que no procedía admitir la recurribilidad del acto de determinación del valor normal de mercado y menos aún del acto desestimatorio de la propuesta. Para ello aportó varias razones, entre las que cabe destacar:

a) que se trata de un acto de trámite, dentro del procedimiento de liquidación, y no de actos resolutorios, y como tales actos de trámite no son recurribles,

b) la seguridad jurídica del sujeto pasivo no se vulnera porque este siempre puede recurrir el acto administrativo de liquidación resultante,

c) considera que la solución de no recurribilidad es equiparable a la que se da en el caso de las consultas vinculantes.

El artículo 25 del RIS señala como competente para informar, instruir y resolver el procedimiento el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de Agencia Estatal de Administración Tributaria, correspondiendo al director de este departamento designar a los funcionarios que deben realizar el examen de la documentación aportada y formular la propuesta de resolución. Por Resolución de 17 de febrero de 1998 (BOE, 4 de marzo de 1998), de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, se modifica la estructura de la Oficina Nacional de la Inspección, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Dentro de la ONI, entre otros, se crean el Equipo de Fiscalidad Internacional y el Técnico y de Valoraciones. El primero asume las funciones atribuidas a la ONI relativas a las relaciones fiscales internacionales, y a la tributación de personas físicas y entidades jurídicas no residentes en territorio español. Por su parte, el Equipo Técnico y de Valoraciones prestará los servicios de valoraciones inmobiliarias, tasación pericial contradictoria, pagos por intangibles y Acuerdos previos de valoración. Así pues, este equipo es el encargado en España de tramitar todo el tema de los acuerdos de valoración previa.

La previsión del silencio negativo y la no impugnabilidad de la resolución denegatoria expresa o tácita representan aspectos negativos del procedimiento que pretende convertir un procedimiento administrativo de comprobación de valores reglado en un procedimiento de carácter negocial entre las partes⁴⁹, aunque debemos señalar que este carácter es el habitual en las prácticas a nivel internacional (véase, p.e., el caso USA en el epígrafe anterior).

F. *Efectos de la resolución por la que se aprueba la propuesta.*

La Administración Tributaria y los sujetos pasivos deberán aplicar lo que resulte de la propuesta aprobada. Así, la AT valorará las operaciones objeto de la propuesta por los valores a los que se hayan efectuado entre las personas o entidades vinculadas cuando dichos valores sean consecuencia de la correcta aplicación de la propuesta. La misma regla se aplicará respecto de las propuestas relativas a la deducción de gastos en concepto de contribuciones a actividades de I+D y de apoyo a la gestión.

48 Un informe del Consejo de Estado de 13 de marzo de 1997 sobre el proyecto del RIS fue el que modificó el planteamiento inicial que permitía recurrirlo.

49 Sobre este particular, ver Cruz Amorós, M. (1997): Los precios de transferencia y la deslocalización de beneficios. Impuestos, 2. Nov. 1997. Pág. 18-19.

Tratándose de propuestas en relación al coeficiente de subcapitalización, la AT y los sujetos pasivos deberán atenerse a lo que resulte de su aplicación.

Por su parte, la Inspección de los Tributos, en sus actuaciones de comprobación e investigación, realizará las siguientes funciones:

- * Comprobará que los hechos y las operaciones descritos en la propuesta aprobada se corresponden con los efectivamente habidos.
- * Comprobará que la propuesta aprobada ha sido correctamente aplicada.

Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los sujetos pasivos.

G. *Acuerdos con las Administraciones de otros Estados en relación con la propuesta para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas*

Como desarrollo de la previsión legal recogida en el artículo 16.6 de la LIS, en el punto que establece que la AT podrá establecer acuerdos con las ATs de otros Estados a efectos de determinar el valor normal de mercado, el RIS, en su artículo 26, regula esta materia diferenciando si la propuesta es iniciativa de la AT española o de otro Estado.

G.1. Iniciación del procedimiento por la Administración Tributaria española

Los sujetos pasivos podrán solicitar a la AT que inicie el procedimiento para someter la propuesta formulada a la consideración de las Administraciones de los Estados en los que residan las partes vinculadas, a los efectos de establecer un acuerdo entre las Administraciones afectadas. Esta solicitud se presentará conjuntamente con la propuesta y deberá contener una descripción de las normas que afectan a las partes vinculadas no residentes en relación con la determinación de los precios de las operaciones vinculadas y de las que regulan las propuestas de valoración de operaciones vinculadas.

La Administración Tributaria valorará la procedencia de iniciar el procedimiento para someter la propuesta formulada a la consideración de las Administraciones de los Estados en los que residan las partes vinculadas. La desestimación de la iniciación del procedimiento deberá ser motivada, y no podrá ser impugnada, sin que ello impida, en su caso y momento, la apertura del procedimiento amistoso previsto en el CDI que sea aplicable.

Cuando la AT entienda oportuno iniciar el procedimiento y alguna de las partes vinculadas resida en un país o territorio con el que España haya suscrito un CDI, se seguirá *el procedimiento amistoso previsto en el mismo (artículo 25 del modelo de Convenio de la OCDE)*. Corresponde a la Dirección General de Tributos⁵⁰, establecer las relaciones pertinentes con las Administraciones de otros Estados. Cuando no resulte de aplicación un CDI, la DGT establecerá las relaciones oportunas por la vía diplomática.

50 Sin perjuicio de las competencias atribuidas al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT en el artículo 25 del RIS, comentadas más arriba.

Respecto al procedimiento, en el curso de las relaciones con las Administraciones del otro Estado, los sujetos pasivos vendrán obligados a facilitar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan en relación con la propuesta de valoración. Asimismo, los sujetos pasivos podrán participar en las actuaciones encaminadas a concretar el acuerdo, cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones.

Una vez concretado el proyecto de acuerdo entre las Administraciones, este se pondrá en conocimiento de los sujetos pasivos que dispondrán de un plazo de *diez días* para oponerse al mismo cuando difiera de la propuesta formulada. Transcurrido este plazo, el proyecto de acuerdo se entenderá aceptado. *La oposición al proyecto de acuerdo determinará la desestimación de la propuesta.* El acto de desestimación no será recurrible⁵¹.

La aceptación del proyecto de acuerdo se plasmará en un documento en el que se consignarán, al menos, los siguientes datos:

- * Lugar y fecha de su formalización.
- * Identificación de los sujetos pasivos a que se refiere la propuesta.
- * Elementos esenciales del proyecto de acuerdo.
- * Mención expresa de que los sujetos pasivos no se han opuesto al proyecto de acuerdo.
- * Elementos esenciales del método de valoración e intervalo de valores que, en su caso, se derivan del mismo, y las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las hipótesis fundamentales.
- * Razones o motivos por los que la Administración acepta el proyecto de acuerdo.
- * Datos exigidos por las otras Administraciones intervinientes.

En caso de aceptación del proyecto de acuerdo, la DGT, en su calidad de Autoridad competente para la aplicación de los CDI, suscribirá el acuerdo con la Administración del otro Estado, dándose traslado de una copia del mismo al interesado⁵². Este acuerdo surtirá los efectos previstos en el apartado F. anterior. La imposibilidad de alcanzar un acuerdo con la Administración del otro Estado no impedirá la aprobación de la propuesta formulada por el interesado. Por lo tanto, la imposibilidad de alcanzar un Acuerdo de carácter bilateral no impide la existencia de un Acuerdo unilateral entre la AT española y el contribuyente.

G.2. Iniciación del procedimiento por la Administración de otro Estado

Cuando la Administración de otro Estado solicite a la AT española la iniciación de un procedimiento dirigido a suscribir un acuerdo para la valoración de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, se aplicará el mismo procedimiento anterior en cuanto resulte de aplicación. Los sujetos pasivos deberán aportar la documentación señalada en los apartados B y C. anteriores, según

51 Sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que contra los actos de liquidación que en su día se dicten puedan interponerse.

52 En caso de no existir CDI, la competencia para suscribir el acuerdo recaerá en el Director General de Tributos.

los casos, así como la documentación exigida por la Administración del otro Estado concerniente a la propuesta de valoración.

H. *Informe sobre la aplicación de la propuesta para la valoración de las operaciones efectuadas con personas o entidades vinculadas*

El artículo 27 del RIS, con objeto de valorar el cumplimiento del acuerdo de propuesta alcanzado, establece un conjunto de obligaciones de comunicación vinculadas a la declaración del impuesto de sociedades. Así, conjuntamente con la declaración del Impuesto de Sociedades, los sujetos pasivos presentarán un informe relativo a la aplicación de la propuesta aprobada, con el siguiente contenido:

- * Operaciones a las que ha sido de aplicación la propuesta aprobada, realizadas en el período impositivo al que se refiere la declaración.
- * Precios a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación de la propuesta aprobada.
- * Descripción, si las hubiera, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas que deben entenderse básicas para la aplicación del método de valoración a que se refiere la propuesta aprobada.
- * Operaciones efectuadas en el período impositivo similares a aquellas a las que se refiere la propuesta aprobada, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito de la propuesta.

I. *Modificación de la propuesta por variación significativa de las circunstancias económicas*

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la propuesta, esta podrá ser modificada para adecuarla a las nuevas circunstancias económicas, según el artículo 28 del RIS que desarrolla el procedimiento de modificación. También respecto a este particular han surgido algunas críticas acerca de la posible indeterminación del concepto “variación significativa de las circunstancias económicas existentes”, aunque cabe considerar las definiciones e interpretaciones que, a este respecto, incorporan las Directrices de la OCDE de 1979 y 1995 a la hora de valorar la revisión por este tipo de circunstancias. También resulta criticable la imposibilidad de recurso frente a esta situación.

La iniciativa para la modificación corresponde a los sujetos pasivos y a la Administración Tributaria. La solicitud de modificación deberá ser suscrita por la totalidad de las personas o entidades afectadas por la propuesta. El desistimiento de cualquiera de las personas o entidades afectadas por la propuesta determinará la terminación del procedimiento de modificación.

El expediente de modificación deberá contener los siguientes documentos:

- * Justificación de la variación significativa de las circunstancias económicas.
- * Modificación que, a tenor de dicha variación, resulta procedente.

Si el expediente de modificación ha sido iniciado por la Administración Tributaria, el contenido del mismo se comunicará a los sujetos pasivos quienes dispondrán de un plazo de *treinta días* para:

- * Aceptar la modificación.
- * Formular una modificación alternativa, debidamente justificada.
- * Rechazar la modificación, expresando los motivos en los que se fundamentan.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los sujetos pasivos, quienes dispondrán al efecto de un plazo de *quince días*, dictará la correspondiente resolución motivada que podrá:

- * Aprobar la modificación, si los sujetos pasivos la han aceptado.
- * Aprobar la modificación alternativa formulada por los sujetos pasivos.
- * Revocar la resolución por la que se aprobó la propuesta de valoración.
- * Confirmar la resolución por la que se aprobó la propuesta de valoración.

Cuando el expediente de modificación haya sido iniciado por los sujetos pasivos, la AT, una vez examinada la documentación presentada, y previa audiencia de los sujetos pasivos, quienes dispondrán al efecto de un plazo de *quince días*, dictará la correspondiente resolución motivada, que podrá:

- * Aprobar la modificación formulada por los sujetos pasivos.
- * Aprobar otra modificación alternativa formulada por los sujetos pasivos en el curso del procedimiento.
- * Desestimar la modificación formulada por los sujetos pasivos, confirmando o revocando la propuesta de valoración aprobada.

La aprobación de la modificación o de la modificación alternativa, tendrá los efectos previstos anteriormente en el apartado F, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a dicha aprobación.

La revocación de la resolución por la que se aprobó la propuesta de valoración determinará la extinción de los efectos previstos en el artículo 24 del RIS, en relación a las operaciones que se realicen con posterioridad a dicha revocación. En este caso, las operaciones realizadas entre las partes vinculadas podrán valorarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 de la LIS⁵³.

La desestimación de la modificación formulada por los sujetos pasivos determinará:

- * La confirmación de los efectos previstos en el apartado F, cuando no quede probada la variación significativa de las circunstancias económicas.
- * La extinción de los efectos previstos en F, respecto de las operaciones que se realicen con posterioridad a la desestimación, en los demás. En este caso, las

53 Tratándose del coeficiente de subcapitalización, se aplicará el coeficiente previsto en el artículo 20 de la LIS.

operaciones realizadas entre las partes vinculadas podrán valorarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 16 de la LIS.

J. Plazo de finalización del procedimiento

El procedimiento tiene un plazo de finalización que depende de quien haya iniciado el mismo:

a) Cuando *hubiese sido iniciado por el sujeto pasivo, antes de los seis meses* contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano. Transcurrido dicho plazo, sin haberse producido una resolución expresa, la propuesta de modificación podrá entenderse *desestimada*.

b) Cuando *hubiese sido iniciado por la Administración Tributaria, antes de los seis meses* contados desde la fecha de su inicio. Transcurrido dicho plazo sin que la AT haya resuelto, se entenderá *confirmada la resolución* por la que se aprobó la propuesta de valoración.

En el caso de mediar un acuerdo con la Administración de otro Estado, la modificación de la propuesta de valoración requerirá la previa modificación del acuerdo, siguiendo el procedimiento previsto en el apartado G anterior para la tramitación del original.

Los efectos derivados de la aceptación de la propuesta de valoración previa afectarán a las operaciones que se inicien con posterioridad a la fecha en que se realice la citada aprobación siempre que las mismas se efectúen según los términos de la propuesta aprobada, y tendrán validez durante tres períodos impositivos. Es decir, existen dos condiciones para la validez de las propuestas una vez aprobadas:

a) la cualitativa, referente a la invariabilidad de las condiciones de los términos de la propuesta aprobada, y

b) la temporal, puesto que se aplicarán durante tres períodos impositivos.

3.3. Consideraciones finales y aspectos críticos de la regulación de los APPs

El marco legal donde se incluye todas el régimen normativo de las propuestas previas esta recogido en el artículo 88.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre). Por referencia a él, podemos señalar que el régimen de los APPs tiene tres características generales:

- es un régimen convencional ya que pretende, en última instancia, alcanzar un acuerdo o convenio,
- es un régimen transaccional ya que ambas partes deben renunciar a sus derechos iniciales con el fin de alcanzar el acuerdo, y
- es un procedimiento negociado ya que es el resultado de un proceso de negociación entre partes.

Las principales características de la normativa contenida en el artículo 16.6 de la LIS y en el RIS, se pueden resumir en los puntos siguientes:

1. El origen de la regulación es la consideración de la existencia de un problema de valoración real, a efectos fiscales, de los precios de transferencia entre empresas asociadas.
2. Se toma en consideración, en todos los casos, el precio o valor de mercado.
3. Desestima el Acuerdo cuando no se considera posible o razonable, según información aportada.
4. Las propuestas pueden plantearlas los sujetos pasivos que vengán operando con regularidad o bien empresas que desean contar con nueva filiales o establecimientos permanentes; esto es, que se trate de nuevas inversiones de empresas o grupos multinacionales.
5. Su objetivo es la valoración previa de:
 - * operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas,
 - * gastos de actividades de I+D,
 - * gastos de apoyo a la gestión, y
 - * coeficientes de subcapitalización⁵⁴
6. Exige que exista previamente suscrito un CDI, y que se tramite con la condición de reciprocidad, entre dos o más Administraciones fiscales en el caso de Acuerdos bilaterales.

En cualquier caso, entendemos que el ajuste bilateral no debe afectar a las operaciones internacionales que tengan como consecuencia una reducción de las base imponibles en España. En este caso, la Administración Tributaria española procederá, en principio, a su regularización, sin otra consideración que la justificación de la vinculación y la desviación del precio de mercado. Evidentemente, este ajuste asimétrico puede tener efectos negativos que se han tratado de evitar a través de la aprobación previa de la valoración de sus operaciones vinculadas a través de los APPs.

Así pues, los ajustes por precios de transferencia en las operaciones internacionales exigen el siguiente procedimiento⁵⁵:

a) Cuando exista CDI suscrito por España y el país de residencia de la otra parte vinculada, debería, previamente a cualquier regularización unilateral de la situación tributaria, a un acuerdo entre los dos países sobre la naturaleza y cuantía de los ajustes a realizar, de manera que se evite la aplicación autoritaria del ajuste unilateral⁵⁶.

Como señala Cruz, el problema radica en que la instancia del procedimiento por los afectados no suspende automáticamente la regularización unilateral, lo que permite que se desarrollen paralelamente el procedimiento amistoso internacional y el procedimiento de reclamación económico-

54 Permite establecer un coeficiente de endeudamiento distinto al del artículo 20 de la LIS, endeudamiento superior a tres veces la cifra de capital fiscal.

55 Ver Cruz Amorós, M. (1997). Los precios de transferencia y la deslocalización de beneficios. Impuestos. 2.Nov. Pág. 16..

56 Algunos CDI recogen de forma expresa un procedimiento para el ajuste de beneficios entre empresas asociadas, siempre que la legislación interna recoja normas similares a la del artículo 16 de la LIS (p.e., Australia, Canadá, Estados Unidos y Japón).

administrativas o contencioso- administrativo interno, pudiéndose llegar a situaciones de interpretación conflictivas. Parece, pues, razonable que, iniciando el procedimiento amistoso, se suspendiesen las actuaciones administrativas hasta su resolución positiva o negativa.

b) Cuando el problema se plantea entre países de la Unión Europea, será necesario acudir al Convenio Multilateral Europeo, de 23 de julio de 1990⁵⁷. Este Convenio permite el ajuste por operaciones vinculadas, previendo un procedimiento de arbitraje internacional para el caso de que no exista acuerdo sobre la naturaleza e importe del ajuste entre las Administraciones implicadas. Sin embargo, no existe impedimento tampoco para que mientras se desarrolle el procedimiento amistoso y el arbitral, se efectúe la regularización unilateral de la situación vinculada, con independencia de la interposición de los recursos previstos en el ordenamiento interno, por lo que parece necesario reiterar el razonamiento expuesto en a) esto es, la suspensión de las actuaciones administrativas hasta la resolución de procedimiento arbitral.

Otro de los puntos que puede plantear problemas en la aplicación, radica en la comprobación por la Inspección de los Tributos de la aplicación del APP. Cabe pensar, en un primer momento, que este régimen permitiría que la Inspección Tributaria podría acceder a información "secreta" y "confidencial" aportada en el procedo de negociación. Incluso existe cierta prevención respecto a la información anual que debe ser facilitada por el contribuyente para comprobar la correcta aplicación del APP. Sin embargo, el sistema articula suficientes garantías para que el contribuyente se encuentre a salvo de posibles filtraciones de información al ser oficinas diferentes de la ONI las que realizan funciones de negociación, por un lado, y comprobación, por otro. En cualquier caso, garantías adicionales pueden ser habilitadas siempre que el acuerdo esté correctamente planteado y redactado salvaguardando la confidencialidad de los datos en diferentes niveles.

4. A MODO DE CONCLUSION: SITUACION ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE LOS APPs A NIVEL INTERNACIONAL

Definición y caracterización de un APP: Preferencias internacionales

Como hemos venido comentando a lo largo del trabajo, un APP es un Acuerdo escrito que establece, para una serie de transacciones controladas y a priori, una serie de criterios adecuados (metodología, ajustes comparables y presunciones críticas) para la determinación de los precios de transferencia de tales transacciones durante un período prefijado de tiempo. Un APP se inicia formalmente a petición del contribuyente y exige una negociación entre el propio contribuyente y una o más administraciones fiscales.

Los APPs pueden adoptar una doble modalidad:

- * Acuerdos de carácter bilateral que consiste en un Acuerdo entre la AT del contribuyente y otra u otras AT extranjeras en relación al régimen fiscal y las exigencias de cumplimiento respecto a las prácticas sobre precios de transferencia de contribuyentes sus relaciones entre empresas vinculadas internacionalmente. Este tipo de Acuerdos deben ser jurídicamente vinculantes para los Estados participantes y

57 Convenio 90/436/CEE.

deben establecer ciertos derechos para el grupo multinacional afectado. La ventaja de un APP bilateral consiste en asegurar que las disposiciones de acuerdo permitan reducir significativamente los riesgos de doble imposición internacional, al mismo tiempo que es equitativo tanto para las Administraciones como para los contribuyentes afectados; asimismo, conlleva un importante grado de certeza y seguridad jurídica en las actuaciones internacionales del contribuyente firmante. Las ventajas de este procedimiento hacen que sea el preferido por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. En la mayoría de los casos los APPs se desarrollan bajo el procedimiento amistoso regulado en el artículo 25 de modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición sobre renta y patrimonio.

- * Acuerdos unilaterales que consisten en acuerdos entre un contribuyente y su Administración tributaria en relación al régimen fiscal y las exigencias de cumplimiento respecto a las prácticas de los precios de transferencias del contribuyente con sus empresas vinculadas a nivel internacional. Cuando la legislación fiscal interna de un país permite la aplicación de un APP unilateral, las autoridades competentes de otras Administraciones tributarias afectadas deberían ser rápidamente informadas respecto a la posibilidad de iniciar un procedimiento de APP bilateral o multilateral bajo el procedimiento amistoso de los CDI. En todo caso, el país que desarrolle un procedimiento de APP unilateral debería informe a los países socios vinculados a través de un CDI sobre la existencia de un procedimiento de APP unilateral con un grupo multinacional, bajo las disposiciones que regulan el régimen de intercambio de información en los CDIs entre Estados. Las Directrices de la OCDE de 1995 consideran como menos interesante la suscripción de un APP unilateral.

Los objetivos básicos de un APP son facilitar principios, sobre una base convencional, para resolver de forma rápida las cuestiones fiscales que puede plantear la existencia de precios de transferencia; la reducción de costes tanto para el contribuyente como para la Administración tributaria; y facilitar, en última instancia, al contribuyente un cierto nivel de seguridad en las actuaciones económicas. Asimismo, los APPs permiten adecuarse a los requerimientos especiales de ciertos contribuyentes particulares; en especial, pequeños y medianos empresarios que pueden beneficiarse de este régimen. Por lo tanto, no es sólo un expediente utilizable por grandes sociedades, sino que puede ser utilizado también por pequeños contribuyentes en determinadas situaciones especiales.

Desde el punto de vista operativo, el procedimiento tiene el carácter de voluntario y debe ser gestionado bajo los principios de eficiencia, cooperación y perspectiva práctica, con la filosofía de constituir un mecanismo suplementario de los procedimientos administrativos, judiciales o convencionales para resolver las cuestiones sobre precios de transferencia. En particular, los APPs son especialmente útiles cuando la aplicación de los métodos tradicionales resulta difícil o cuando las circunstancias específicas de la aplicación de los precios de transferencia son complejas y, en consecuencia, la aplicación de los patrones normales de libre concurrencia a tales circunstancias resulta dificultosa.

En un procedimiento de APP, la Administración tributaria evalúa la solicitud del contribuyente para concluir un Acuerdo analizando la metodología propuesta, cualquier dato relevante sometido por aquél que permita determinar un abanico de precios de libre concurrencia, y cualquier otra información relevante como pueden ser las características del mercado, de la industria o datos geográficos de actuación internacional.

Actividades cubiertas por un procedimiento de APP

En general, una APP suele aplicarse a cualquier transacción intersocietaria de carácter internacional entre dos o más empresas vinculadas poseídas o controladas, directa o indirectamente, por los mismo intereses.

Un APP bilateral suele establecer en que país afectado deben ser declaradas las partidas de ingresos y gastos y el procedimiento para cuantificar estas partidas. Un APP puede, asimismo, cubrir cuestiones complementarias o auxiliares dado que este procedimiento pretende ser flexible e incorporar todos aquellos aspectos que, directa o indirectamente, pueden afectar a la determinación de los precios de transferencia. Por esta razón, la AT deber considerar los hechos y circunstancias particulares y su relación y relevancia con los aspectos centrales de fijación de los precios de transferencia objeto del procedimiento de APP. En concreto, un APP debe considerar, entre otras cuestiones:

- los métodos de contabilidad del contribuyente,
- las obligaciones formales y registrales que debe cumplir el contribuyente,
- la procedencia de las rentas y la imputación de los gastos,
- la distribución de beneficios y pérdidas imputables al contribuyente, así como los aspectos de generación de rentas o imputación de gastos en el contexto de participaciones globales u operaciones de tráfico de mercancías a nivel internacional,
- la imputación de los gastos generales y de administración de la matriz entre las entidades filiales, así como la imputación de las rentas de las filiales, y
- los aspectos referentes al régimen fiscal de los establecimientos permanentes.

Un APP debe cubrir todas las cuestiones relativas a la determinación de los precios de transferencia del contribuyente, aunque, en algunos casos, ciertos países permiten, con el fin de dotar de máxima flexibilidad al sistema, limitar la solicitud de un APP a cuestiones concretas de los precios de transferencia y/o a entidades vinculadas y transacciones intesocietarias específicas.

Un APP se concluye con vocación de permanencia en un período específico de tiempo predeterminado en el mismo. El tiempo de duración de un APP se suele fijar entre 3-5 años, con opción de prórroga por un período adicional, aunque la aplicación del mismo en los términos recogidos en el Acuerdo depende de un número importante de factores (industria, tipo de transacciones, clima empresarial, etc.) que pueden motivar la revisión, en el período de vigencia, de algunas estipulaciones ante la existencia de presunciones críticas.

Derechos y garantías del contribuyente y de la Administración tributaria

El contribuyente que suscribe un APP con la Administración tributaria y que cumple, en tiempo y forma, con los términos y condiciones de la misma, tiene un conjunto de derechos. Así:

- una vez aprobado el APP, la AT no puede condicionar o contestar la aplicación de la metodología de fijación de los precios de transferencia entre empresas vinculadas cubiertas por el Acuerdo, salvo que así lo prevea alguna estipulación del Acuerdo,

- el contribuyente podrá beneficiarse de cualquier incentivo o deducción fiscal implementada por las autoridades fiscales y aplicable tanto en función de la legislación interna como de los CDI suscritos por el Estado de referencia.

Por otra parte, las disposiciones del APP sólo se podrán aplicar al contribuyente y a la materia objeto del Acuerdo. Sólo los contribuyentes que son parte en un APP pueden beneficiarse del mismo, por lo que estos Acuerdos no pueden ser invocados por otros contribuyentes, por otras transacciones o por no afiliados.

Respecto al secreto de la información, si un APP no se finaliza o si se denuncia por alguna de las partes, las ATs no deberían utilizar la información suministrada en el proceso de discusión de un APP como información fiscal básica para proceder a una comprobación fiscal del contribuyente. Es más, la AT no podrá aportar la información de un APP suministrada por el contribuyente en cualquier procedimiento administrativo o judicial litigioso con este. En cualquier caso, las ATs reconocen que la información producida por un APP puede incluir información empresarial muy sensible y confidencial. La información originada por un proceso de APP se relaciona directamente con cuestiones relativas al impuesto sobre la renta del contribuyente y sus obligaciones fiscales. Por ello, toda la información generada en un procedimiento de negociación de un APP debe estar sujeta a las mismas garantías de secreto y privacidad que las existentes respecto a las declaraciones tributarias del contribuyente o a los procesos de comprobaciones fiscales. Asimismo, cualquier información respecto a un APP bilateral recibida o generada por una AT, incluyendo la información provista por el contribuyente o empresas vinculadas debe ser objeto de las mismas restricciones impuestas por las leyes de cada uno de los países en los que el APP se negocia y sujeta a las disposiciones limitativas del Intercambio de Información aplicables en los CDI suscritos por los países afectados.

Condiciones previas para solicitar un procedimiento de APP

Cualquier contribuyente con transacciones que generan precios de transferencia internacionales podrían solicitar la iniciación de un procedimiento de APP, aunque cada AT establece una serie de requisitos específicos. El hecho de que un contribuyente se encuentre inmerso en un procedimiento de inspección o comprobación fiscal no impide que este pueda solicitar el inicio de un proceso de negociación de un APP con esa Administración tributaria, ya que el APP cubriría exclusivamente el ejercicio corriente y los sucesivos, según se acuerde en el APP y nunca tendría efectos retroactivos respecto a situaciones objeto de revisión fiscal. Como puede verse, los procedimientos de inspección y de negociación de un APP son procesos separados y generalmente se resuelven de forma separada. No obstante, la AT y el contribuyente puede, expresamente, acordar la aplicación retroactiva de la metodología de los APPs con el fin de resolver cuestiones similares en relación a los años precedentes no prescritos. En todo caso, no es necesaria ni conveniente la paralización de las actividades de inspección mientras que se negocia la aplicación de un APP.

Los APPs bilaterales en los que los Estados intervinientes tienen suscrito un CDI deben ser negociados bajo el procedimiento amistoso aplicable en función del artículo 25 del Convenio de la OCDE; del mismo modo, los intercambios de información relevante a efectos fiscales deben realizarse siguiendo el procedimiento recogido en el artículo 26 del citado Convenio, siempre que esté incorporado, directa o indirectamente, al CDI bilateral.

Respecto a la aplicación operativa del APP, la metodología propuesta y acordada para determinar los precios de transferencia debe ajustarse a los principios de plena competencia para evitar la doble imposición existente en los países afectados y, en todo caso, deben ser un método apoyado en datos reales y disponibles de forma sencilla y fácilmente administrable. Para evitar problemas de coordinación, sería conveniente que un APP bilateral se fundamentara en la utilización de una

metodología operativa que estuviera de acuerdo con la Directrices de la OCDE en materia de fijación de precios de transferencia. En general, son preferibles los métodos basados en las transacciones comparables no controladas, sin embargo se reconoce la existencia de situaciones en las cuales los métodos tradicionales basados en las transacciones no puede ser aplicados por si solos o incluso en ningún caso (p.e., cuando no existe información suficiente o no se encuentran transacciones comparables). En este caso, consideraciones prácticas sugieren que las Ats deberían buscar una metodología aceptable por las partes que estuviese en consonancia con el principio de plena concurrencia y la filosofía de los procedimientos de los APPs.

Fases de aplicación de un APP

A. Negociaciones preliminares

Las negociaciones preliminares permiten que el contribuyente, antes de proceder a una petición formal de negociación de un APP, pueda discutir con las ATs la viabilidad de un APP y los fundamentos de los análisis requeridos para la consecución de un APP (pe., el tipo de análisis funcional de las empresas vinculadas; identificación, selección y ajustes de las transacciones comparables; las características de los mercados, de las industrias, así como la necesidad de análisis geográfico. Esta etapa preliminar da la oportunidad al contribuyente de discutir cualquier cuestión referente a la obtención de los datos, los términos o estipulaciones del APP y su alcance. Según las Directrices de la OCDE, esta etapa previa podría desarrollarse, en la relación con las Ats, bajo el anonimato del contribuyente.

Por su parte, las negociaciones preliminares permiten a la AT clarificar las expectativas y objetivos del contribuyente, al mismo tiempo que le informan sobre las etapas del procedimiento, el contenido y la secuencia temporal respecto a la evaluación y conclusión de un APP. Estas negociaciones preliminares pueden ir, desde la perspectiva del desarrollo de la etapa, desde una discusión informal hasta una presentación formal. En interés del contribuyente, el desarrollo de esta fase preliminar se realiza previa presentación por este de un memorándum donde se recogen las cuestiones a discutir.

El memorándum preliminar suele diferenciar las cuestiones objeto de la discusión en dos grandes bloques:

- * cuestiones de procedimiento:
 - ejercicios fiscales cubiertos por el APP,
 - alcance de la documentación a presentar por el contribuyente,
 - viabilidad de un APP bilateral,
 - definición de la secuencia temporal aceptable para:
 - i) alcanzar un Acuerdo formal,
 - ii) negociar un acuerdo bilateral, y
 - iii) completar el APP.
 - situación de las actividades tanto domésticas como exteriores respecto a cuestiones similares a las transacciones propuestas, e intención del contribuyente

de resolver aspectos similares por aplicación del APP a ejercicios fiscales anteriores no prescritos.

* cuestiones operativas:

- información fidedigna sobre la estructura organizativa, historial, situación financiera, productos, funciones y activos (tangibles e intangibles) en relación a las empresas vinculadas.
- las transacciones generadoras de precios de transferencia internacionales a cubrir.
- condiciones del mercado (p.e., tendencias del sector y entorno competitivo).
- disponibilidad de información sobre transacciones comparables no controladas y, en su caso, posibilidad de practicar ajustes razonables que permitan establecer un precio de mercado razonable.
- metodología propuesta respecto a la fijación de los precios de transferencia.
- presunciones críticas potenciales, y
- posibles cuestiones fiscales de carácter auxiliar.

B. Propuesta de APP

Si el contribuyente desea continuar con el procedimiento de negociación de un APP, deberá cumplimentar una solicitud de APP con las Administraciones tributarias relevantes. Tal solicitud debe circunscribirse a las cuestiones discutidas en la etapa preliminar.

Respecto al procedimiento de desarrollo de esta fase, se podrían señalar dos principios básicos de actuación:

a) *Plena cooperación de los contribuyentes*: tanto el contribuyente como las empresas vinculadas deben: i) ofrecer la máxima cooperación y asistencia a la Administraciones fiscales en la evaluación de las transacciones con precios de transferencia objeto del APP, y ii) facilitar, a petición de estas, información adicional sobre las transacciones, acuerdos comerciales y situación financiera.

b) *Coordinación con países extranjeros*: las Administraciones tributarias deben asegurar la confidencialidad de los secretos industriales y cualquier otra información o documentación sensible sometida a consideración de las AT en el curso de una negociación bilateral de un APP. Las exigencias de confidencialidad de los datos cruzados entre Administraciones impuestas por los CDI deberán aplicarse para evitar la publicidad de datos confidenciales, por lo que cualquier intercambio de información debe cumplir las estipulaciones de los artículos relativos al Intercambio de Información de los respectivos CDI. Asimismo, aunque la evaluación de un APP bilateral se apoya en la coordinación del contribuyente con las AT de los países involucrados y, por lo tanto, aquél debe participar plenamente en el proceso, debe tenerse en cuenta que ciertas condiciones deben ser discutidas y resueltas en discusiones confidenciales entre las Administraciones tributarias sin la presencia del propio contribuyente.

El tipo de información necesaria dependerá de los hechos y circunstancias de cada caso, por lo que resulta imposible establecer un lista o definir la naturaleza exacta de la documentación a presentar en un solicitud de APP. Sin embargo, un principio rector debe ser el limitar la documentación

a la estrictamente necesaria para explicar los hechos y circunstancias reales y la metodología propuesta. Como guía, la siguiente documentación es relevante en cualquier procedimiento de APP:

- a) Tipo de transacciones, productos, actividades y negocios que deben ser cubiertos por el APP.
- b) El tipo de APP solicitada, con preferencia hacia las bilaterales; en caso de petición de un Acuerdo unilateral se suele pedir justificación de su petición.
- c) Información respecto a la estructura organizativa, antecedentes históricos, situación financiera, productos, funciones y activos (tangibles o intangibles) en relación a las empresas vinculadas afectadas.
- d) Número de ejercicios fiscales a cubrir por el Acuerdo.
- e) Descripción general de las condiciones del mercado (p.e., tendencias del sector y entorno competitivo).
- f) Una consideración sobre cualquiera de las cuestiones auxiliares que puedan generarse en función de la metodología propuesta.

Resulta fundamental que el contribuyente incluya en la propuesta información sobre las posibilidades de utilización de información tanto interna como externa respecto a precios comparables no controlados. Para ello se suele incluir un estudio de las transacciones comparables con inclusión de los ajustes pertinentes para destacar las diferencias entre las transacciones controladas y no controladas. En los casos en que no existan transacciones comparables o actividades idénticas, el contribuyente debe demostrar que la metodología presentada esta de acuerdo con la prácticas habituales en la realidad económica y comercial entre empresas vinculadas a partir de un conjunto de datos e informes relevantes sobre la actuación operativa y financiera de las empresas (p.e., distribución de beneficios sobre la base de los datos reales internos del contribuyente). El contribuyente debe ilustrar la aplicación de la metodología propuesta y el entorno de precios de libre competencia en función de los datos financieros tanto del ejercicio presente como de anteriores respecto a las empresas vinculadas y las empresas comparables.

Las presunciones críticas son aquellos hechos que resultan fundamentales en la determinación de una operación de libre competencia en el caso de transacciones intersocietarias propuestas por el contribuyente (p.e., cambios significativos en las operaciones empresariales y en el tipo de actividad o cambios materiales en las circunstancias económicas no controlables como pueden ser modificaciones en las disposiciones reguladoras de la actividad por el Gobierno). A este respecto, el contribuyente debe determinar el tipo de presunciones críticas que pueden alterar el precio de plena competencia establecido y en el que se basan las transacciones intersocietarias. No obstante, el diseño final del conjunto de presunciones críticas deben ser articuladas en el APP por acuerdo entre el contribuyente y las Administraciones tributarias implicadas. A continuación señalamos un conjunto de presunciones críticas habituales en los APPs suscritos a nivel internacional:

- * cambios en la normativa fiscal o en los CDI que provoquen modificaciones significativas en el tratamiento fiscal de las rentas cubiertas por el APP,
- * aprobación o incrementos de tarifas, derechos arancelarios, restricciones a la importación por aplicación de normas antidumping o cláusulas de retorsión o cualquier otra regulación limitativa del comercio internacional que pueda afectar la conducta del

contribuyente en su práctica empresarial o que tenga un impacto evidente en las transacciones cubiertas por el APP,

- * la aparición de circunstancias económicas fundamentales y excepcionales que afectan materialmente a la posición y participación relativa de las empresas en el mercado, como pueden ser:
 - la existencia de causas de fuerza mayor como pueden ser incendios, inundaciones, catástrofes o cualquier hecho natural que afecte a las capacidades empresariales del contribuyente, a sus proveedores o a sus cadenas de distribución.
 - la introducción por parte de competidores de nuevos productos que supongan una reestructuración seria de los mercados del producto.
 - una reducción significativa de la demanda del producto por razones no controlables por el contribuyente.
 - una interrupción de la actividad empresarial por decisión gubernamental, por huelgas de trabajadores, etc. que afecten realmente a las operaciones del contribuyente.
- * cambios significativos en las condiciones económicas que se plasman en el volumen de ventas, en la unidades producidas o en la participación en el mercado.
- * cambios efectivos en la organización empresarial del contribuyente como puede ser una reestructuración de las funciones y de los riesgos asumidos por las empresas vinculadas afectadas por el APP; y
- * una desviación significativa de los actuales tipos de cambio que afecten a las operaciones realizadas entre empresas vinculadas (p.e., se suele considerar a este respecto que modificaciones superiores al 10% tienen el carácter de cambios significativos).

En cualquier caso, las Administraciones tributarias deben definir presunciones críticas que se fundamente en información del mercado independientes y observable. Estas definiciones tienden a incrementar la fiabilidad de las predicciones en las que se basa el APP.

C. *Evaluación del Acuerdo Previo sobre precios. Consideraciones previas*

A la hora de valorar la aplicabilidad de un APP, las Administraciones tributarias suelen considerar las siguientes cuestiones:

- a. Si la metodología propuesta cumple con las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.
- b. Teniendo en cuenta las restricciones de medios humanos y materiales, si las cuestiones relativas a precios de transferencia particulares pueden ser resultas mejor por un APP en lugar de a través de otros procedimientos normales de gestión de las Administraciones tributarias.

- c. ¿tienen las transacciones sujetas al APP en la actualidad, implicaciones a largo plazo para el contribuyente o son cuestiones de naturaleza coyuntural?.
- d. ¿Está el contribuyente ubicado en un sector estratégico, y, en consecuencia, las conclusiones alcanzadas por el Acuerdo particular pueden servir de base para APP similares del sector?.
- e. ¿Es el otro país con el que se realizan transacciones objeto del APP un socio vinculado a través de un CDI, dispuesto a desarrollar las negociaciones de un APP y llegar a firmar una Acuerdo bilateral?.

D. *Procedimiento de negociación de un APP. Relaciones Internacionales*

Una vez presentada la solicitud de APP, el contribuyente debe tener capacidad de aportar cualquier tipo de documentación o información que considere relevante en la tramitación del proyecto de Acuerdo. Por su parte, y, especialmente en el caso de renovación, la Administración tributaria puede requerir información adicional que considere relevante incluyendo posibles actuaciones de campo como pueden ser visitas a la unidades productivas y administrativas del contribuyente, conferencias con el staff directivo, revisión de las operaciones de gestión empresarial o financiera, etc.

Tan pronto como se considere que el Acuerdo es administrativamente posible y deseable, la Administración tributaria nacional debe notificar a los países vinculados a través de un CDI y afectados por las transacciones si están dispuestos a participar en la negociación de un APP bilateral. En este caso, la Administración tributaria extranjera tiene una doble opción:

- vincularse, desde el primer momento, al proceso de negociación en todas sus etapas, o
- adherirse al resultado final de la negociación entre el contribuyente y la Administración tributaria nacional, incluyendo las salvedades que estime oportunas.

En cualquier caso, la vinculación de la Administración tributaria extranjera en un proceso de negociación de un APP desde el primer momento ayuda a reducir el tiempo de negociación e impide que surjan problemas en las últimas etapas de este proceso.

La AT nacional suele establecer una agenda de negociaciones con la participación de las autoridades competentes exteriores con el fin de concluir un Acuerdo aceptable por todas las partes. Asimismo, la OCDE propone que el contribuyente pueda participar en las reuniones ente Administraciones tributarias, siempre que así lo permitan el conjunto de autoridades fiscales relevantes.

Respecto a la información exigible por las Administraciones tributarias extranjeras, debe señalarse que la misma información que manejan las autoridades fiscales nacionales deben ser canalizada a las AT de otros países involucradas en la negociación de un APP bilateral. Cuando una Administración requiera al contribuyente información adicional a la originalmente suministrada, este debe informar al resto de las Administraciones de los requerimientos adicionales de información, y deberá remitir copia completa de toda la información/documentación adicional suministrada siempre que otra Administración lo solicite.

Las Autoridades fiscales competentes cerrarán un Acuerdo ejecutivo entre Administraciones tributarias cuando cada una de ellas esté de acuerdo con la metodología de cálculo de los precios de las transacciones y las demás estipulaciones del APP bilateral. No obstante, las Administraciones de cada país suelen, como regla general, solicitar confirmación a sus respectivos contribuyentes

afectados en relación a las cláusulas del Acuerdo ejecutivo alcanzado por las Autoridades fiscales participantes en el proceso.

Con antelación a la consecución de un APP, tanto el contribuyente como la Administración tributaria puede, por cualquier razón, retirarse, en cualquier momento, del proceso de negociación del APP. Si es la Administración tributaria la que se retira del proceso de APP, el contribuyente debe ser convenientemente informado de las razones así como salvaguardados sus derechos respecto a la confidencialidad de la información suministrada.

Aunque tanto las Administraciones tributarias como los contribuyentes no están obligados a aplicar la metodología acordada en el APP a los ejercicios fiscales anteriores al de entrada en vigor del APP, este procedimiento puede servir para resolver procedimientos de inspección y comprobación fiscal en proceso. La aplicación retrospectiva de un APP puede ser posible sólo en los casos en los que los hechos y circunstancias que se abordan en un APP y los correspondientes a los ejercicios fiscales objeto de comprobación son suficientemente similares. En estos caso, la AT y el contribuyente puede determinar la aplicación retroactiva del Acuerdo.

E. *Documentación de los Acuerdos Previos*

El formato de la documentación suministrada en el procedimiento de negociación de un APP debe ser negociado por ambas partes. Se suele aceptar la información suministrada en soporte electrónico con ciertas características técnicas. Como mínimo, la documentación del APP debe contener la siguiente información:

- los nombres y direcciones de las empresas vinculadas que están afectadas por el APP,
- las transacciones cubiertas,
- los ejercicios fiscales cubiertos,
- los acuerdos respecto a la metodología de cálculo de los precios de transferencia,
- una definición de los términos relevantes que forman parte de la base y el procedimiento de cálculo de los precios (p.e., coste, ventas, costes directos, costes indirectos, beneficio bruto y neto, ...),
- presunciones críticas en función de la metodología aplicada,
- si así se establece, un conjunto de precios de transferencia de libre concurrencia en función de la posibilidad de existencia de alguna presunción crítica previsible; de esta manera, el uso de un conjunto de precios de este tipo dota de mayor fiabilidad a las previsiones realizadas en el proceso de negociación del APP,
- si procede, acuerdos sobre el tratamiento fiscal de una serie de cuestiones auxiliares o complementarias,
- las obligaciones del contribuyente que se derivan de la aplicación del APP (p.e., informes anuales, obligaciones registrales, notificación de cambios en las presunciones críticas, solicitud de renovación, ...),
- efectos legales derivados de la aplicación del APP,

- nivel de confidencialidad respecto a la información en que se fundamenta el APP, y
- mecanismos para resolución de controversias derivadas de las diferencias en la interpretación del APP durante su vigencia.

F. Seguimiento de la aplicación de un APP. Control

En cada ejercicio fiscal cubierto por el APP, el contribuyente está obligado a cumplimentar un informe anual en el que se describen las operaciones corrientes del contribuyente y se demuestra la buena fe en el cumplimiento de los términos y condiciones del APP. Sin embargo, la suscripción de un APP no previene al contribuyente ante futuras comprobaciones fiscales, aunque cualquier inspección de las transacciones cubiertas por el APP debe limitarse a valorar si el contribuyente ha cumplido cabalmente con las disposiciones recogidas en el APP. La Administración tributaria puede exigir al contribuyente que demuestre que:

- este ha cumplido, de buena fe, con los términos y condiciones del APP,
- los informes presentados son reales y describen de forma apropiada las transacciones y operaciones del mismo,
- que la metodología aprobada ha sido aplicada de forma efectiva, real y consistente, y
- las presunciones críticas subyacentes en el acuerdo siguen siendo válidas.

Si la AT considera que alguno de los requerimientos citados no se han cumplimentado de forma satisfactoria, puede decidir, en función de los términos y condiciones del APP:

- mantener la aplicación del APP, al considerar este hecho poco relevante,
- revisar el APP, en los términos recogidos en otro punto del trabajo y que luego recordaremos, o
- cancelar el APP, en los términos analizados más arriba.

Si la AT llega a la conclusión de que ha existido algún error de hecho en la aplicación de la metodología, mala fe en la aplicación de las cláusulas del Acuerdo o cualquier otro tipo de actuación relevante de carácter elusor, tanto en la documentación presentada en el proceso de negociación como en los informes subsiguientes, como pueden ser los informes anuales, la Administración tributaria puede cancelar la aplicación de un APP, incluso con efecto retroactivo si se demuestra la existencia de actuaciones de carácter fraudulento. Esta cancelación puede suspenderse si el contribuyente demuestra, a satisfacción de las Autoridades fiscales, ausencia de mala fe o la existencia de causa razonable en los comportamientos elusores; o bien, si el contribuyente acepta cumplir con los ajustes propuestos por la Administración para corregir los errores o incumplimientos. La AT que inicie los trámites de cancelación de un APP es la responsable de coordinar la cancelación con las restantes Administraciones que hayan participado en la negociación y aprobación del APP.

En el caso de que se produzcan cambios en las presunciones críticas, el contribuyente y las Administraciones deben comenzar las discusiones para revisar el APP. Este procedimiento se suele iniciar cuando el contribuyente notifica a la Administración tributaria que se han producido tales cambios, adjuntado los informes y documentos justificativos y solicitando la revisión del APP. Esta notificación puede ser cumplimentada en cualquier momento de ejercicio fiscal en que se produzca la circunstancia que provoque la modificación de las presunciones, pero nunca después de la fecha de presentación del informe anual de cumplimiento del APP correspondiente a ese ejercicio fiscal. Si las

Administraciones y el contribuyente están de acuerdo en revisar el APP, la fecha efectiva de entrada en vigor del nuevo APP deberá recogerse en el nuevo APP, así como la fecha en la que deja de tener validez el antiguo Acuerdo.

Si las Administraciones y el contribuyente no se ponen de acuerdo sobre la necesidad de revisar el APP o sobre la forma de proceder a la revisión, el APP finalizará efectivamente al comienzo del ejercicio fiscal en que se produzcan los cambios en las presunciones críticas que originan su revisión.

G. Renovación de un Acuerdo Previo

La solicitud de renovación de un APP debe producirse en cualquier momento anterior a la fecha de expiración del Acuerdo inicial, siempre teniendo en cuenta la necesidad de un período suficiente para que las partes negociadoras puedan alcanzar un Acuerdo con anterioridad a la fecha de expiración del APP preexistente. La solicitud, documentación, evaluación, etc. de una renovación debe funcionar de forma idéntica al procedimiento de negociación de un APP inicial, aunque, en determinados aspectos, los requerimientos de información pueden simplificarse o reducirse.

BIBLIOGRAFIA

- Ackerman, R. et al. (1995): "*The Advance Pricing Agreement (APA) Program: a Model Alternative Dispute Resolution Process*". Tax Management-Transfer Pricing. Special Report, nº 9, vol. 2, nº 15, diciembre, 28 págs.
- Albi Ibañez, E. (1993): "*Estrategias de planificación fiscal internacional: instrumentos financieros*". Perspectivas del sistema financiero. Fundación FIES. Nº 41. Págs 9-32.
- Cavestany Manzanedo (1997): "*Los Acuerdos previos sobre precios: la experiencia internacional*". Carta Tributaria, nº 268, monografías, mayo, 16 págs.
- Cole, R.T. (1995): "*Advances Pricing Agreement Practice under the New Rules*", Journal of Taxation, vol. 83, nº 4, octubre, Editorial Warren Gorham & Lamont, Boston, págs. 215-222.
- Cordón Ezquerro, T. (1996): "*Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (I)*". Carta Tributaria, nº 249, monografías, junio, 12 págs.
- (1996): "*Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (II)*". Carta Tributaria, nº 250, monografías, julio, 12 págs.
- Cruz Amorós, M. (1997): "*Los precios de transferencia y la deslocalización de beneficios*". Impuestos, nº 21, primera quincena, noviembre, págs. 9-20.
- Dam, H.V. (1998): "*Transfer pricing in the Netherlands*". Tax Planning International Review, vol. 25, nº 7, págs, 22-25.
- Friedhelm, J. (1997): "*Transfer pricing in Germany*". The Tax Treatment of Transfer Pricing.
- International Bureau of Fiscal Documentation. Documentación actualizada.
- Gomez-Pomar, J. (1995): "*Los acuerdos previos sobre precios de transferencia*". Cuadernos de Formación. Inspección de los Tributos. Instituto de Estudios Fiscales, nº 32, julio-septiembre., 14 págs.
- González Poveda, V. (Varios años): "*Fiscalidad Internacional. Varios países*". Editorial CISS, Valencia.

Herrero Mallol, C. (1998): *“Precios de transferencia: Estudios desde la perspectiva de las Administraciones Tributarias y de las empresas multinacionales”*. Tesis doctoral, Facultad de C. Económicas, UCM, pendiente de publicación.

OCDE (1995): *“Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”*. Informe del Comité de Asuntos Fiscales, París.

Triplett, Ch. (Ed.) (1995): *“A global Review of Advance Pricing Agreements”*. Tax Management-Transfer Pricing, Special report, nº 16, vol. 3, nº 24, abril, págs. 1-67. Contiene como Apéndice las Directrices sobre APPs de Australia, Canadá, Japón, Países Bajos y Estados Unidos.