

GRUPO DE TRABAJO: PRECIOS DE TRANSFERENCIA CONCLUSIONES

En julio de 2009 se constituyó el Foro de Grandes Empresas en el que participa la Secretaría de Estado de Hacienda y representantes de determinadas empresas. Dentro de este Foro, cuya estructura y funciones se puede consultar en el portal de internet de la AEAT (www.agenciatributaria.es), se creó, entre otros, un Grupo de Trabajo sobre Precios de Transferencia.

Los objetivos del Grupo se concretaron en las siguientes materias:

- Análisis en general del cumplimiento de las cargas administrativas que acompañan a esta materia. Aplicación práctica de las obligaciones de documentación establecidas por la normativa española.
- Incentivar la firma de acuerdos previos de valoración.
- Fijación de las pautas de la relación entre la AEAT y las empresas para el debate sobre las consecuencias fiscales de determinadas operaciones relacionadas con los precios de transferencia.
- Difusión, en la medida de lo posible, de los criterios de interpretación de la AEAT.

Para la realización de estos objetivos se seleccionaron algunas materias que iban a ser objeto de análisis:

- Documentación.
- Acuerdos previos de valoración.
- Ajuste secundario y relación con las jurisdicciones de terceros países.
- Régimen sancionador.

El Grupo de Trabajo ha celebrado ocho reuniones, y como consecuencia del trabajo desarrollado en las mismas la AEAT ha asumido el compromiso de difundir tanto en el ámbito interno como externo una serie de criterios que afectan a diversas cuestiones relativas a operaciones vinculadas, en concreto sobre las siguientes:

- Acuerdos previos de valoración.

- Idioma de la documentación.
- Declaración de las operaciones vinculadas en el modelo 200 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Obligación de documentar aspectos que afectan indirectamente a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

CRITERIOS SOBRE ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN

Los Acuerdos previos de valoración (en adelante, APAS) son procedimientos basados en la confianza entre el contribuyente y la Administración tributaria con la finalidad de establecer un marco jurídico estable para las operaciones vinculadas durante una serie de períodos impositivos. Si esta confianza se rompe por la actuación de cualquiera de las partes, el sistema de APAS pierde todas sus ventajas. En este sentido, la AEAT se compromete a difundir las siguientes conclusiones en relación con las APAS:

Estanqueidad de la documentación aportada por los contribuyentes en el procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas

Una de las cuestiones que plantean las empresas es la de cuál es el destino que se da a la documentación aportada en el procedimiento.

La normativa española, siguiendo las recomendaciones emanadas de organismos internacionales, ha recogido en el artículo 24 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en línea con lo recomendado en el apartado 4.157 de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia) que la documentación presentada por los contribuyentes en un APA sólo pueda ser utilizada respecto de estos procedimientos, sin que puedan ser utilizada por la Administración en otros procedimientos distintos. Además, en el caso de desistimiento o desestimación, la Administración debe devolver al contribuyente la documentación aportada.

El cumplimiento de esta norma supone que los actuarios implicados en la instrucción de los APAS, y los encargados de la formación y custodia de los expedientes, deben prestar especial atención a la no incorporación de la información o documentación.

El desistimiento de un APA como criterio de selección de contribuyentes.

En la misma línea que la reflexión anterior, como medio de garantizar la confianza de los contribuyentes en el procedimiento de valoración previa de operaciones vinculadas, no debe utilizarse el desistimiento en el procedimiento por el contribuyente como indicador de riesgo para su comprobación. Este desistimiento no debe por sí sólo implicar una comprobación de los precios de transferencia de un contribuyente.

La OCDE, en las Directrices antes mencionadas recomienda como buenas prácticas de las administraciones tributarias no utilizar como criterio para inspeccionar a un contribuyente, exclusivamente que el mismo haya desistido de un APA.

Tramitación simultánea del procedimiento de valoración previa de operaciones vinculadas y los procedimientos de comprobación

Los procedimientos de inspección y de acuerdos previos de valoración tienen carácter independiente, y en principio objetos distintos. Así, los procedimientos de comprobación recaen sobre ejercicios pasados, mientras que los APAS, por naturaleza, afectan a ejercicios futuros. No obstante esta clara diferencia (temporal), pueden existir supuestos en que ambos procedimientos versen sobre materias comunes. El caso más evidente es cuando se solicita un APA sobre una operación que al mismo tiempo, respecto de ejercicios pasados, se está investigando, y no ha habido cambios sustanciales en las funciones o riesgos asumidos.

No obstante este planteamiento inicial, puede haber situaciones que permitan que ambos procedimientos puedan tramitarse simultáneamente en el tiempo:

- APA presentado con posterioridad al inicio de un procedimiento inspector. Podría simultanearse la tramitación de los dos procedimientos en los siguientes supuestos:
 - o Cuando el APA versa sobre las mismas transacciones que están siendo objeto de comprobación, pero ha cambiado el modelo de negocio o de forma significativa la atribución de funciones y riesgos entre las partes.

- o Cuando el APA tiene como objeto transacciones extraordinarias o puntuales que no se han producido en los períodos objeto de comprobación.
- APA presentado antes del inicio del procedimiento de inspector. En este caso, podría finalizarse el APA, si el estado de tramitación del mismo se encuentra muy avanzado y las contingencias que determinan el inicio del procedimiento inspector no están próximas a la prescripción.

De cualquier forma, si bien se cabe la posibilidad de simultanear ambos procedimientos, la decisión habrá de adoptarse caso a caso.

IDIOMA DE LA DOCUMENTACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS

Una cuestión importante que se suele plantear por los contribuyentes, especialmente por los grupos multinacionales, es el relativo al del idioma en que debe elaborarse la documentación sobre precios de transferencia.

El carácter internacional de las empresas multinacionales hace que una gran parte de su documentación se produzca en un idioma distinto de los oficiales en España. Es un hecho que las multinacionales en su funcionamiento diario suelen utilizar un idioma común de comunicación y de gestión que trasciende a los idiomas locales de los países en que están implantadas, siendo también un hecho fácilmente constatable que hoy el idioma común que permite entenderse a personas de distintos países es el inglés.

Por las razones anteriores, y también motivos de eficacia, los estudios en materia de precios de transferencia son realizados teniendo en cuenta su uso en un ámbito paneuropeo o mundial. Estos estudios, normalmente de gran envergadura, son realizados generalmente en un único idioma de amplio conocimiento a nivel europeo o mundial.

En el marco del Foro Europeo conjunto de la UE de precios de transferencia, se ha llegado a un amplio grado de consenso sobre el hecho de que no debe ser necesaria siempre la traducción de la documentación al idioma oficial de un Estado miembro. Con el fin de limitar los costes y la demora en la aportación de la documentación que

conlleven las labores de traducción, el Foro recomienda que las Administraciones tributarias acepten en la medida de lo posible la documentación en una lengua extranjera de general uso y comprensión, y que se pueda exigir en el idioma del Estado miembro aquella documentación específica que afecte únicamente a ese Estado.

La legislación española es clara en cuanto al uso del idioma en los procedimientos administrativos. El artículo 36 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común y el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria por remisión al artículo 144 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, establecen que la lengua de los procedimientos de la Administración General del Estado será el castellano.

No obstante, y con el fin de minorar la carga administrativa indirecta de los contribuyentes y de seguir los consejos del Foro Europeo, la Agencia Tributaria tratará de facilitar, teniendo en cuenta las circunstancias de cada caso, el tipo de documentación y las explicaciones dadas por el contribuyente, que determinada documentación pueda aportarse en un idioma no oficial en España, normalmente el inglés. A tales efectos, y en función de los medios disponibles en cada momento, se proporcionará a los funcionarios que deban analizar dicha documentación, cuando así lo necesiten, el apoyo necesario para solventar los problemas que esta circunstancia pueda generar.

La aplicación de este criterio de flexibilidad en ningún caso impedirá que, cuando así se considere necesario por la trascendencia de determinada documentación, se requiera su aportación en castellano.

**DECLARACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL MODELO 200 DEL
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Se difunden las siguientes notas aclaratorias en relación con la declaración de las operaciones vinculadas en el modelo 200 de declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

1.- No hay que detallar las operaciones cuyo importe no supere 100.000 euros, ¿este importe se refiere al valor total de la operación, o a la parte del valor correspondiente al ejercicio?

La información debe referirse a las operaciones del período impositivo. Dentro de las operaciones con personas o entidades vinculadas podemos encontrar:

- a) Operaciones que supongan gastos o ingresos contables. Para su inclusión en la información de operaciones vinculadas debe de atenderse al criterio de devengo contable de dichas operaciones con independencia de cuando se produzca la corriente monetaria.
- b) Operaciones que no supongan gasto o ingreso contable (por ejemplo, adquisición de un inmueble a una persona o entidad vinculada). Para su inclusión en la información de operaciones vinculadas se atenderá a la fecha de realización de la operación, con independencia de cuando se produzca la corriente monetaria derivada de las mismas.

2.- ¿Debe entenderse por cada sujeto con el que existe vinculación?

El límite de los 100.000 euros se refiere al conjunto de las operaciones por persona o entidad vinculada, del mismo tipo, con el mismo método de valoración y con la misma contraparte de la operación. En cada fila se declararán las operaciones por persona o entidad vinculada que agrupen un determinado tipo siempre que se haya utilizado el mismo método de valoración. En caso de que con una misma persona o entidad vinculada se hayan realizado operaciones de distinto tipo se incluirán en registros distintos. En el caso de que se tratara de operaciones del mismo tipo pero se hubieran utilizado métodos de valoración diferentes también se separarán en distintas filas.

3.- Si el valor de la operación supera 100.000 euros, ¿hay que reflejarla en el modelo 200 sólo cuando se firma la operación, o hay que detallarla todos los ejercicios en que esté vigente?

Sólo en el ejercicio en que se realice la operación. Si, por ejemplo, se trata de servicios, suministros, licencias sobre intangibles que se realizan durante varios años habrá que estar al valor de la operación en cada uno de los años.

4.- Este límite de 100.000 euros, ¿es con IVA incluido?

El límite establecido de 100.000 euros no incluye IVA.

5.- Hay que detallar por separado las operaciones de ingreso y de pago, este concepto de pago, ¿coincidiría con el de gasto, o es más amplio?

Es más amplio. Por ejemplo, existen operaciones que no son gasto contable pero respecto a las que también existe la obligación de informar de acuerdo con la contestación de la pregunta 1.

OBLIGACIÓN DE DOCUMENTAR ASPECTOS QUE AFECTAN INDIRECTAMENTE A LAS OPERACIONES REALIZADAS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO

El artículo 19 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades determina, en relación con las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas y, más concretamente, las relativas al grupo de sociedades al que pertenezca el obligado tributario, la necesidad de incluir la información correspondiente a determinados aspectos (tales como las entidades, naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas, las funciones ejercidas y los riesgos asumidos por las entidades del grupo, la titularidad de patentes y marcas, etc.) en la medida en que dicha información “afecte, directa o indirectamente” a las operaciones realizadas por el obligado tributario.

En la interpretación del término “*indirectamente*”, en relación con las obligaciones de documentación, se debería tener en cuenta, el principio de materialidad o de importancia relativa, en virtud del cual habrán de ser consideradas todas aquellas circunstancias que condicionan o puedan servir de referencia en la configuración de los términos económicos de la transacción a realizar con una entidad vinculada.

Por tanto, podría interpretarse que un dato *indirectamente* afecta a una determinada operación vinculada cuando la información que contiene dicho dato, siempre en base a principios de proporcionalidad y razonabilidad, sea relevante para valorar la transacción conforme al principio de libre competencia, y sin cuyo conocimiento no sea posible determinar adecuadamente el valor normal de mercado, ya sea por la interrelación o similitud que puede existir entre dos o más operaciones, como por

ejemplo en operaciones continuas o triangulares, o por cualquier otro factor que ponga de manifiesto la trascendencia del dato indirecto en la valoración de la operación principal.

Finalmente señalar, que tal como se solicitó por los participantes del Foro, este Grupo de Trabajo continuará funcionando si bien las reuniones se convocarán a medida que se vayan planteando cuestiones que se valore deban ser abordadas por los miembros del Grupo. Así mismo, se implementará un mecanismo de seguimiento para aquellos temas que se planteen y no se entienda necesaria una reunión específica para su estudio.