

Montserrat Trapé Viladomat*

EL FORO SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LA UNIÓN EUROPEA

El Foro Europeo sobre Precios de Transferencia, creado en el año 2002 durante la Presidencia española, es el único grupo de trabajo que, bajo la protección de la Comisión, presenta una composición mixta Administraciones públicas-sector privado. Su misión principal consiste en proponer soluciones pragmáticas para conseguir una aplicación más uniforme de las normativas sobre precios de transferencia de los Estados miembros y, muy en especial, conseguir la efectiva eliminación de la doble imposición derivada de ajustes en materia de precios de transferencia mediante el procedimiento previsto en el Convenio de Arbitraje. En este artículo, se desarrollan estos objetivos, haciendo especial incidencia en los dos informes que el Foro ha finalizado hasta la fecha. Finalmente y tras una valoración de estos dos primeros años de mandato, se describen los trabajos pendientes y las expectativas de futuro.

Palabras clave: fiscalidad internacional, política fiscal, convenios de doble imposición, precios de transferencia, UE.

Clasificación JEL: H87, K34.

1. Antecedentes

El Foro Conjunto sobre Precios de la Unión Europea (en adelante FCPT) tiene su origen en el informe de la Comisión Europea de 2001 *Company Taxation in the Internal Market*, el cual describe con detalle la cada vez mayor relevancia de los problemas en el área de precios de transferencia para la consecución de los objetivos del mercado único. En este punto, dicho informe constituyó la base de la comunicación de la Comisión del mis-

mo año «Hacia un Mercado Interior sin obstáculos fiscales: Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria»¹. En dicho documento, la Comisión consideró que se podían alcanzar a corto plazo importantes réditos en la reducción de los costes de cumplimiento, reducción de la inseguridad e incertidumbres que conlleva la aplicación práctica de las normativas de precios de transferencia mediante una mayor cooperación y entendimiento entre

* Inspectora de Hacienda del Estado. Vicepresidenta del Foro Conjunto de Precios de Transferencia.

¹ FISC 224 doc. 13365/01.

la comunidad empresarial, de una parte, y las Administraciones fiscales de los Estados miembros, de otra.

Por ello, en la citada comunicación, la Comisión decide crear un foro mixto con la participación tanto de las Administraciones fiscales de los Estados miembros, como de representantes de la comunidad empresarial para que, a través de un mejor entendimiento, analizara y propusiera medidas no legislativas de naturaleza eminentemente práctica tanto para conseguir la efectiva eliminación de la doble imposición en el seno de la Unión Europea en el ámbito de los precios de transferencia, como para reducir los costes de cumplimiento de los grupos multinacionales que operan en distintos Estados de la Unión como consecuencia de las diferentes prácticas de las respectivas Administraciones fiscales.

De acuerdo con este planteamiento inicial, la Comisión presenta al Consejo su propuesta en la que figura la creación del FCPT. En su reunión del 11 de marzo de 2002, durante la Presidencia española, el Consejo acoge favorablemente de forma unánime la iniciativa de la Comisión² tanto en cuanto a la creación del Foro, como a los términos del mandato.

2. Composición, mandato y funcionamiento

El FCPT es el único grupo hasta la fecha que, bajo el amparo presupuestario y logístico de la Comisión, reúne en un mismo foro a miembros de las administraciones fiscales y del sector empresarial. Bajo la dirección de un Presidente de carácter independiente, seleccionado por su amplia y unánimemente reconocida experiencia en el ámbito de precios de transferencia, el FCPT está compuesto en la actualidad por 35 miembros (inicialmente y hasta la reunión de junio del 2004 por 25) de los cuales 25 son expertos nombrados por los diferentes Estados miembros y diez son expertos procedentes del sector empresarial y profesional, nombrados por la Comisión con la aprobación de la Presidencia del Consejo y la

UNICE, sobre la base de una convocatoria pública y respetando un equilibrio geográfico y sectorial. Asiste a las reuniones además, en calidad de observador, un representante de la OCDE.

De acuerdo con el mandato recibido, el JFTP tiene por objeto examinar los problemas prácticos derivados de la aplicación en el seno del mercado único de las normas internas sobre precios de transferencia y en particular aquellos relacionados con la implementación del Convenio de Arbitraje.

El mandato se fijó inicialmente por un período de dos años y en su primera reunión celebrada el 4 de octubre de 2002 se adoptaron las normas de funcionamiento. En este sentido, aunque las reuniones no son públicas, los documentos de trabajo sí lo son y se publican en el sitio de Internet de la Comisión http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/index/htm. Inicialmente se fijaron tres reuniones anuales aunque ya en el año 2003 se ampliaron a cuatro. La Comisión, valorando los avances obtenidos por el FCPT en los dos años de mandato, y con el beneplácito del Consejo obtenido en su reunión del pasado 7 de diciembre del 2004, acordó la prórroga del mandato inicial por otros dos años adicionales.

El objetivo del FCPT es lograr una mayor uniformidad en la aplicación de las normas sobre precios de transferencia en los Estados miembros y asegurar la efectiva eliminación de la doble imposición generada por un ajuste en este ámbito proponiendo soluciones de tipo pragmático que no exijan, salvo temas excepcionales, modificaciones legislativas. Para ello, sus trabajos han de complementar sin interferir aquéllos que lleva a cabo el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y se han de desarrollar con pleno respeto a las Directrices de la OCDE cuyos criterios y principios asume, ya que constituyen la base del consenso de los Estados miembros.

Los frutos de sus reflexiones y conclusiones se plasman en informes que han de adoptarse, en cuanto sea posible, por consenso entre sus miembros y, una vez aprobados, se presentan a la Comisión que ha de deci-

² FISC 76 doc. 6917/02 de 6 de marzo.

dir el formato y procedimiento para el examen y, en su caso, la asunción de las soluciones por parte de las instituciones correspondientes. El primer informe del FCPT, como se verá más adelante, constituyó el objeto de una comunicación que la Comisión presentó al Consejo para su adopción.

La circunstancia diferencial del carácter mixto de la composición del FCPT —administraciones fiscales-sector privado— atribuye a sus conclusiones una fuerza relevante. Aunque en ningún momento dichas conclusiones tienen carácter vinculante y tampoco tienen por objeto iniciar un proceso legislativo que derive en la adopción de una norma de *hard law* comunitaria, se pretende que sus acuerdos influyeran de forma real el quehacer de las administraciones y empresas a través de la adopción de instrumentos de *soft law* tales como una recomendación, código de conducta o código de buenas prácticas.

En la primera reunión, se debatió el programa de trabajo de dos años y se decidió asumir los siguientes temas concretos por orden prioritario:

1. Examen de soluciones concretas para conseguir una aplicación más uniforme del Convenio de Arbitraje³ (en adelante CA) tanto durante la primera fase del CA, a saber, el procedimiento amistoso, como durante la segunda fase, es decir, durante el procedimiento arbitral en sentido estricto.

2. Aplicación más uniforme de los precios de transferencia centrándolos en el área de la documentación.

3. Examen de otras medidas alternativas para prevenir la doble imposición. En este punto se va a analizar tanto los acuerdos previos de valoración (en adelante APA), como otras medidas alternativas con menos experiencia práctica.

3. Primer informe del Foro. El código de conducta sobre el convenio de arbitraje

El primer informe del FCPT recoge el resultado de los trabajos desarrollados desde la primera reunión del FCPT de octubre de 2002 hasta la sexta de diciembre de 2003. Durante este tiempo, el FCPT examinó cuestiones de procedimiento relacionadas con la mejora del funcionamiento práctico del CA y determinados aspectos relacionados con los procedimientos amistosos previstos en los convenios para evitar la doble imposición entre los Estados miembros.

El CA no es una norma de derecho comunitario sino de derecho convenido. Se trata de un convenio multilateral que incorpora como elemento diferencial la institución del arbitraje como medida para asegurar la eliminación de la doble imposición en el ámbito de las relaciones entre empresas asociadas en el seno de la UE. Aunque inicialmente el convenio fue firmado por todos los Estados en 1990, la efectiva entrada en vigor estaba condicionada a la posterior ratificación de todos ellos, hecho que se demoró hasta 1995. Además, el convenio limitó su aplicación temporal a cinco años por lo que el 31 de diciembre de 1999 expiró. Aunque los Estados firmaron el Protocolo de prórroga del convenio el 25 de noviembre de 1999 (que modificó la duración limitada del texto original estableciendo una duración indefinida), en el momento de iniciarse los trabajos del FCPT no todos los Estados habían ratificado el Protocolo. Por ello, el CA simplemente no estaba vigente a pesar de que algunos Estados reconocían su aplicación a condición de reciprocidad de modo que las empresas asociadas europeas no podían utilizar este instrumento para eliminar la doble imposición.

Por consiguiente, entre los temas de mejora que se identificaron destaca, en primer lugar, la necesidad de impulsar la ratificación aún pendiente por parte de algunos Estados, circunstancia previa e imprescindible para la efectiva aplicación del CA. Dicho impulso fructificó, puesto que el último Estado ratificó el Protocolo el 4 de

³ Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (DO L 255 de 20.8.1990 página 10-24).

agosto de 2004 por lo que el CA volvió finalmente a estar vigente el 4 de noviembre del mismo año⁴.

A consecuencia del retraso de dicha ratificación se ha generado un período transitorio caracterizado por diferentes interpretaciones en cuanto a la posible invocación y aplicación del CA. El FCPT analizó dichas posiciones, pero, más que proponer una solución única, dado lo limitado de sus efectos al haber pocos casos afectados, optó simplemente por dar transparencia y publicar las distintas interpretaciones.

La parte más relevante de los trabajos se centró en aspectos de procedimiento relacionados con la mejora del funcionamiento práctico del CA donde el Foro consiguió conclusiones sustantivas. En este sentido, y a título de simple enumeración, se abordaron cuestiones relacionadas con la fecha de inicio del período de tres años, que es el plazo durante el cual se puede presentar un caso a una autoridad competente. Igualmente se alcanzaron acuerdos sobre la fecha de inicio del período de dos años previsto para el procedimiento amistoso, es decir, la primera fase a que se refiere el CA; sobre los principios que han de presidir el desarrollo del procedimiento amistoso tales como la aceleración del procedimiento, suspensión del ingreso de la deuda tributaria, transparencia y participación de los contribuyentes; sobre el desarrollo del procedimiento arbitral, que, tras el procedimiento amistoso, constituye la segunda fase del CA.

Con el ánimo de acelerar la implantación de sus conclusiones, el FCPT consideró que el mejor modo de proceder era presentar a la Comisión un proyecto de Código de Conducta sobre la aplicación del CA para someterlo a aprobación por medio de una Resolución del Consejo.

El Código de Conducta no constituye una fuente de derecho comunitario y por consiguiente no afecta a los derechos ni a las obligaciones de los Estados miembros, ni a los ámbitos de competencia de los mismos o

de la Comunidad resultantes del CA, pero constituye un verdadero compromiso político de los Estados miembros. Es, en definitiva, un instrumento de *soft law* que desarrolla no solamente criterios interpretativos consensuados de las disposiciones del CA sino que influye directamente la operativa y la actividad, fundamentalmente de las Administraciones, en este procedimiento.

De este modo, asumiendo íntegramente las conclusiones del FCPT, el Consejo adopta el Código de Conducta referido a la aplicación del Convenio 90/436/CEE, de 23 de julio de 1990, cuyas principales aportaciones pueden sintetizarse en los siguientes puntos:

1) *Puntualización sobre la fecha de inicio del plazo para presentar un caso*

Se analizó la fecha de inicio del plazo para presentar un caso, que el CA define como la fecha de la «primera notificación del acto de liquidación o equivalente que ocasiona o pueda ocasionar una doble imposición». Se vio que existían diferencias interpretativas, motivadas fundamentalmente por las distintas formas de operar de las Administraciones, pero que, sin embargo, dichas diferencias no representaban un obstáculo sustancial al eficaz funcionamiento del CA. En todo caso, este aspecto merecía ser aclarado por lo que, en aras a una mayor transparencia y seguridad, se elaboró un anexo al Código de Conducta donde figuran los actos administrativos concretos que en cada Estado miembro constituyen el inicio del cómputo del período de tres años para interponer un caso.

2) *Interpretación del momento del inicio del período de dos años de duración de la primera fase o fase amistosa en la que las Administraciones intentan llegar a un acuerdo para eliminar la doble imposición*

El artículo 7.1 del Convenio que recoge este período de dos años se refiere exclusivamente al término «presentación del caso» y el FCPT entendió que, para que el cómputo del plazo de los dos años efectivamente se

⁴ A la fecha de cierre de este artículo, los diez nuevos Estados miembros tienen pendiente la ratificación por lo que es aplicable entre los 15 Estados de la UE antes de la última ampliación.

tenga por iniciado, el contribuyente ha de presentar un escrito de solicitud junto con una información mínima pero imprescindible para posibilitar a las Administraciones afectadas el estudio del caso. Dado que dicho instrumento es altamente positivo para las empresas europeas porque asegura para ellas la supresión de la doble imposición, dicha enumeración relativa a la «información mínima» se cierra con el compromiso de las empresas de cooperar con las Administraciones a lo largo de toda esta fase y de facilitar la información complementaria que se pueda requerir.

En este sentido, la información que ha de acompañar a la presentación del caso para entender iniciado el plazo de dos años es la que se describe a continuación:

- Identificación (como el nombre, la dirección y el número de identificación fiscal) de la empresa del Estado contratante que presenta una solicitud y de las demás partes implicadas en las transacciones objeto de examen.

- Datos detallados de los hechos y circunstancias relativas al caso (incluidos los datos correspondientes a las relaciones entre la empresa y las demás partes implicadas en las transacciones objeto de controversia).

- Identificación de los períodos impositivos afectados.

- Copias del acto de liquidación, informe de la inspección fiscal o equivalente que recojan la alegada doble imposición.

- Datos de los recursos administrativos y/o judiciales iniciados por la empresa o las demás partes implicadas en las transacciones correspondientes y de las resoluciones judiciales que hayan recaído sobre el caso.

- Descripción por parte de la empresa de las razones que le amparan para sostener que no se ha respetado el principio de libre concurrencia establecido en el artículo 4 del CA.

- Compromiso por parte de la empresa de responder lo más completa y rápidamente posible a todos los requerimientos razonables y apropiados hechos por una autoridad competente y a tener a disposición de las autoridades competentes la documentación relativa al caso.

- Cualquier información adicional específica solicitada por la autoridad competente en el plazo de dos meses a partir de la recepción de la solicitud del contribuyente.

Una vez interpretado el significado de «presentación del caso», el Código de Conducta dispone que el período de dos años empezará en la última de las siguientes fechas:

- Fecha de la notificación del acto de liquidación, es decir, de la decisión final de la administración fiscal sobre la base imponible adicional, o equivalente.

- Fecha en que la autoridad competente recibe la solicitud y la información mínima arriba mencionada.

3) *Desarrollo de los principios y operativa procedimental de la fase amistosa del Convenio de Arbitraje (CA)*

El FCPT concluye que en la resolución del caso, las autoridades fiscales habrán de seguir el principio de libre concurrencia con independencia de las consecuencias fiscales inmediatas para cualquier Estado y deberán esforzarse en resolver los expedientes en el plazo de dos años, utilizando todos los medios apropiados para conseguir un acuerdo amistoso lo antes posible sin imponer costes desproporcionados a los sujetos afectados.

En relación con el funcionamiento operativo, uno de los principales motivos de retraso del procedimiento es consecuencia de la traducción de los documentos. Por ello, se recomienda la utilización durante la instrucción del caso de una lengua de trabajo común siempre que sea posible, a elección de las autoridades implicadas. Asimismo se considera que el procedimiento ha de ser transparente en el sentido de informar a las partes interesadas del grado de avance del mismo y fomentar su participación, presentando su posición o clarificando las circunstancias de hecho cuando se considere apropiado.

Uno de los aspectos más novedosos que aporta el Código de Conducta es la ordenación de esta fase amistosa, mediante la identificación de las etapas que

han de cubrirse junto con la fijación de plazos intermedios no preclusivos asociados a cada una de ellas. El establecimiento de dichos plazos intermedios responde al compromiso de fomentar el avance de los expedientes, así como de garantizar el derecho de todas las administraciones fiscales a revisar el caso con tiempo suficiente. En este sentido, destaca el establecimiento de un plazo para el envío del informe de posición de la Administración que ha realizado el ajuste, así como de un plazo para el informe de respuesta de la otra Administración afectada. Ambas etapas deberían finalizarse antes de 18 meses para hacer viable, si fuera necesario, una reunión conjunta para facilitar el acuerdo.

Dado que el número de casos es cada vez más relevante, el Código sugiere que los Estados contratantes valoren la posibilidad de organizar periódicamente, como mínimo una vez al año, reuniones entre sus autoridades competentes para tratar de los procedimientos amistosos pendientes.

4) *Desarrollo del procedimiento de la segunda fase del CA, es decir, durante la fase arbitral*

El FCPT identificó aquellos aspectos operativos que se consideran que entorpecen o retrasan esta fase. Para ello, resultó muy útil la referencia al único caso que había llegado a la fase del arbitraje en el momento del debate, un caso entre las Autoridades fiscales de Francia e Italia.

Así, en primer lugar, se insistió en la necesidad de completar y actualizar la lista de personalidades independientes susceptibles de integrar la Comisión Consultiva. Para ello, se insta a los Estados a informar sin dilación al Secretario General del Consejo de la Unión Europea de los nombres de las cinco personalidades independientes seleccionadas para asumir potencialmente la condición de miembro de la Comisión Consultiva junto con un resumen de su experiencia en el ámbito jurídico y fiscal, especialmente en relación con el área de precios de transferencia, así como a comunicarle cualquier modificación posterior de la lista. El FCPT ha

decidido que, con el objeto de fomentar la publicidad de esta lista, ésta se publique en el sitio de Internet de la Comisión, hecho que previsiblemente sucederá a finales del presente año.

En relación con la creación de la Comisión Consultiva, el Código prevé que, salvo otro acuerdo por los Estados contratantes afectados, el Estado contratante que haya expedido la primera notificación del acto de liquidación, tomará la iniciativa de crear la Comisión Consultiva y organizará sus reuniones, de acuerdo con el otro Estado contratante. Asimismo, le corresponderá organizar una Secretaría y proporcionarle los medios materiales para llevar a cabo sus funciones.

El lugar de reunión de la Comisión Consultiva y el lugar de emisión de su dictamen podrán ser fijados de antemano por las autoridades competentes de los Estados contratantes afectados los cuales le facilitarán, antes de su primera reunión, toda la documentación e información relativa al caso, en especial todos los documentos, informes, correspondencia y conclusiones utilizados durante el procedimiento amistoso pudiendo solicitar la presencia de los servicios de los Estados que hayan intervenido en el caso.

La Comisión ha de emitir su dictamen en el plazo de seis meses a contar desde que su Presidente confirme que sus miembros han recibido toda la documentación. Bajo la expresión «Los Estados Contratantes esperan que el dictamen contenga los siguientes puntos...», el Código enumera los extremos que, a su entender, ha de contener el informe de la Comisión. Resulta innecesario puntualizar que dicho desarrollo tiene un carácter meramente informador y con espíritu de proporcionar directrices que faciliten la conclusión de la labor de la Comisión Consultiva.

Los costes del procedimiento de esta segunda fase se reparten a partes iguales entre los Estados contratantes afectados e incluyen los gastos de funcionamiento de la Comisión Consultiva, así como los honorarios y gastos de las personalidades independientes. El Código finalmente fija una recomendación en relación con la cuantía de la retribución de los árbitros y del Presidente.

5) *Suspensión del ingreso de la deuda tributaria*

Seguidamente, el Código aborda un tema que el sector empresarial consideró de la máxima relevancia para la implementación eficaz del CA cual es la suspensión del ingreso de la deuda tributaria durante los procedimientos internacionales de resolución de conflictos.

Al inicio de los trabajos, sólo Países Bajos preveía dicho derecho mientras que, ante la ausencia de esta medida en el resto de Estados, los contribuyentes se ven obligados a instar en paralelo un recurso interno aunque sólo sea para obtener la suspensión del ingreso de la deuda tributaria. En respuesta a este problema, el FCPT aprobó una recomendación en cuya virtud y, a pesar de referirse a un tema de competencia de los Estados, se insta a todos ellos a adoptar todas las medidas necesarias para garantizar que las empresas que tienen en trámite este procedimiento puedan obtener la suspensión del ingreso de la deuda tributaria en las mismas condiciones que las empresas que presentan reclamaciones o recursos internos.

Es de destacar que Francia, a raíz de la recomendación, acaba de introducir en su normativa doméstica dicha medida, estableciendo la suspensión de la deuda tributaria hasta la finalización del procedimiento de arbitraje.

El Informe finalmente plantea otros temas que, por su complejidad, quedan pendientes de un debate de mayor profundidad durante la segunda fase del mandato. Entre los mismos destaca el espinoso tema de la interacción de los procedimientos amistoso y arbitral con los recursos administrativos y judiciales internos; la posible inclusión de los intereses de demora dentro del procedimiento arbitral o el establecimiento de medidas de similares efectos para evitar que, aunque la doble imposición se elimine, la carga financiera derivada del ingreso tardío en un Estado constituya un gravamen para las empresas. Finalmente otro tema de especial complejidad lo constituyen las infracciones, en especial las graves, puesto que pueden legalmente impedir el acceso al CA a aquellos contribuyentes que hayan sido sancionados por dicha causa. Dado que dicho término no tiene un significado

unívoco, ni tan siquiera similar en la UE, existe un cierto temor que una interpretación amplia de dicha categoría jurídica limite el ámbito de aplicación del CA.

4. Segundo informe del Foro. Documentación europea sobre los precios de transferencia

El FCPT aprobó en su reunión de junio pasado su segundo informe que recoge los resultados de los trabajos y deliberaciones desde enero del 2004 a abril del 2005 que se han focalizado, de acuerdo con el mandato recibido, en el análisis de la documentación específica vinculada al área de precios de transferencia.

Como ya se ha indicado, el estudio de la Comisión del 2001 consideró que los altos costes de cumplimiento que soportaban los grupos multinacionales europeos eran consecuencia fundamentalmente de la obligación de preparar una documentación soporte para justificar su política de precios de transferencia y de la búsqueda de transacciones comparables para llevar a cabo el análisis de comparabilidad.

El sector empresarial mostró una considerable preocupación por dicho tema, incrementada por la potencial existencia de 25 normativas domésticas en este ámbito, en algunas ocasiones normativas complejas e incluso, hasta cierto punto, contradictorias entre sí. Nótese que algunos Estados, con el objetivo de asegurar la efectiva aplicación de las normas sobre precios de transferencia, han introducido o revisado sus normas de documentación haciéndolas más extensivas, mientras que otros Estados dan una mayor capacidad de decisión a las empresas para que justifiquen su política de precios como consideren más adecuado. El primer planteamiento puede acarrear mayores costes de cumplimiento pero también ofrece una mayor seguridad jurídica, mientras que el segundo normalmente permite a las empresas aprovechar mejor sus sinergias, disminuyendo el coste de cumplimiento pero a su vez les genera una mayor inseguridad debido al enjuiciamiento que pueden efectuar las Administraciones de esta libertad de decisión.

La simple existencia de distintos paquetes de documentación que respondan a distintas normativas dentro de un mismo grupo puede representar un verdadero obstáculo para las compañías especialmente para las pequeñas y medianas empresas, que operan en distintos países dentro de la Unión.

Por estas razones, el FCPT abordó el examen de la documentación con un doble objetivo: garantizar a las administraciones una documentación adecuada para poder, efectivamente, ejercer las funciones de examen y control que le son propias y limitar los costes de cumplimiento para las empresas. Este doble objetivo se desea alcanzar diseñando un paquete de documentación parcialmente estandarizado, de acuerdo con los principios y contenido que figuran en el informe del FCPT. Este informe, aprobada su versión definitiva en la reciente reunión de junio de 2005, y de nuevo con un consenso total entre todos los miembros del FCPT tanto del sector público como del privado, constituirá la base de una comunicación que la Comisión previsiblemente presentará al Consejo antes de finales de año para que, previo su examen, apruebe una recomendación en los términos del Informe.

De nuevo, el instrumento elegido para recoger las conclusiones del FCPT tendrá la naturaleza de *soft law*, por lo que aunque no quepa su invocación directa, sin duda, inspirará la operativa de las empresas y las normativas domésticas de los Estados miembros, ya sea a nivel legal, reglamentario o de circular administrativa en materia de requisitos de documentación.

Principios que inspiran la propuesta europea de documentación de precios de transferencia (European Transfer Pricing Documentation, EUTPD)

El EUTPD constituye una propuesta del FCPT de estandarizar, dentro del marco territorial de los Estados que integran la UE, la documentación mínima que permita a una Administración fiscal efectuar un análisis general sobre la política de precios de transferencia de

una entidad o de una o varias transacciones concretas. En consecuencia, en el ámbito del EUTPD, no se incluye toda la hipotética información que puede solicitarse a un contribuyente en el curso de una comprobación fiscal (lo cual es exclusiva decisión de la Administración que lleva a cabo la comprobación) sino aquella información que se suele o puede pedir a un contribuyente, ya sea en un requerimiento o al inicio de una comprobación inspectora, con la finalidad de evaluar su grado de riesgo fiscal en esta área.

Dado que, como se ha indicado, cualquier Administración fiscal tiene la potestad, en el curso de una comprobación fiscal, de solicitar aquellos documentos e información que considere oportunos, facultad que viene regulada por normas de derecho interno y que no ha de verse afectada por las conclusiones del FCPT, éste ha estimado que, en materia de documentación, el campo que permite un avance sustantivo respecto de la situación actual es aquél donde quepa un acuerdo sobre la concreción y sistematización de la documentación. Este acuerdo, circunscrito a la documentación soporte para efectuar un análisis general de la política de precios de transferencia de un grupo empresarial, se ha alcanzado, como se ha indicado, en la reciente reunión del FGPT de junio del año 2005.

El punto de partida es considerar que existe unanimidad sobre la necesidad de que el contribuyente documente el procedimiento y resultado de la valoración de sus operaciones con otras entidades vinculadas, en consonancia con los criterios de la OCDE. Sobre esta base común, la filosofía que inspira este proyecto es el intento de minimizar el coste que le puede suponer a una empresa la preparación de esta documentación específica, garantizando a la vez a las Administraciones fiscales el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Los representantes del sector privado han apreciado muy positivamente este avance al considerar que una estandarización de este contenido sustancial de la obligación de documentación, mediante una más detallada descripción de la misma, ofrece al contribuyente mayores garantías y reduce los costes de preparación de la

documentación puesto que el formato e incluso los documentos pueden ser muy similares en los distintos países de la UE. Con ello, se evita que el contribuyente deba preparar *dossiers* con contenidos similares pero formas de presentación o tiempos de presentación sustancialmente distintos.

Otra conclusión muy valorada, y especialmente deseada por los miembros del sector privado, es la referida al aspecto sancionador y al momento concreto de preparar la documentación. El Informe recoge una conclusión en el sentido de que la elaboración, entrega y correcta aplicación del EUTPD (todo ello con la debida calidad y en el tiempo adecuado) limitaría el riesgo de incurrir en infracciones asociadas al cumplimiento de la obligación de documentación. En cuanto al aspecto temporal, existe el consenso en cuanto a que la documentación no ha de presentarse junto con la declaración del Impuesto de Sociedades (la cual puede, no obstante, incluir un cuestionario específico relativo a datos sobre operaciones vinculadas) sino en un momento posterior, a requerimiento de la Administración o en el momento de iniciar una comprobación fiscal.

Contenido del EUTPD

El EUTPD está formado por dos bloques de documentación:

- El primer bloque (que en el Informe se denomina *Masterfile*) se refiere a documentación relativa al grupo⁵ por lo que, las Administraciones fiscales en cuyo territorio se halle alguna empresa del grupo tendrán idéntica información ya que el *Masterfile* es único e igual para todas ellas. Con este planteamiento, se logra un avance sustancial en materia de transparencia. Por otra parte, se ha valorado que gran parte de la documentación requerida a este nivel es información o documentación

que el grupo ya posee por otras razones ajenas a la problemática de precios de transferencia aunque ello no obsta para que pueda ser necesario, en ocasiones, la preparación de documentación específica con la única finalidad de completar el contenido del *Masterfile*.

- El segundo bloque (que en el Informe se denomina *country specific*) recoge la documentación relativa a la empresa, individualmente considerada, situada en cada Estado. Por ello, habrá tantos *dossiers* como países en los cuales el grupo multinacional tenga presencia y cada *dossier* contendrá los datos e información específica de cada empresa del grupo. El aspecto más significativo de este bloque, no obstante, consiste en que, a pesar de que el contenido va a ser diferente país a país, se ha estandarizado la sistemática y contenido de la información. Por consiguiente, la descripción de los aspectos que integran el *country specific* también facilitan al contribuyente la preparación de la documentación en cada país y por otra parte, incrementa la transparencia puesto que cada autoridad fiscal conoce el tipo y contenido de la documentación de que disponen o pueden disponer otras autoridades fiscales. De nuevo, gran parte de la documentación que se enumera es documentación que la empresa ya posee o debería poseer por otros motivos.

De forma más detallada, el Informe describe los principales elementos del contenido del *Masterfile* que son:

- Descripción general de las características y estrategias empresariales del grupo así como de cualquier cambio relevante que se haya producido en relación con años anteriores.

- Descripción de la estructura organizativa, legal y operacional del grupo, incluyendo una lista identificativa de las distintas empresas afectadas así como una descripción de los grados de participación accionariales.

- Identificación de las empresas asociadas que lleven a cabo las operaciones objeto de análisis con Europa o dentro de Europa.

- Descripción de la naturaleza y características de las operaciones vinculadas con y dentro de Europa con detalle de los flujos e importe de las operaciones así

⁵ Cuando se habla de grupo, se incluyen exclusivamente todas las empresas del grupo implicadas en el área de negocios relativa a las transacciones examinadas.

como del detalle de las facturas correspondientes a las mismas.

— Descripción general de las funciones y riesgos asumidos por las distintas empresas del grupo, incluyendo una descripción del valor que se añade a lo largo de las distintas fases de la cadena empresarial.

— Descripción de la propiedad de los intangibles (patentes, marcas, nombres comerciales etcétera) así como del importe de cánones satisfechos o recibidos.

— Informe que contenga la política de precios de transferencia del grupo si existe o una descripción del método o métodos utilizados que reflejen la valoración a mercado de las transacciones.

— Lista de los acuerdos de reparto de costes, APA o *rulings* que afecten a los miembros del grupo implicados en las transacciones examinadas.

— Compromiso firmado por el contribuyente de proveer información suplementaria en un tiempo adecuado de acuerdo con los plazos fijados en la normativa de cada país.

Por su parte, el *country specific* ha de contener la siguiente información.

— Descripción detallada de las características y estrategias empresariales del contribuyente, incluyendo cualquier cambio relevante que se haya producido respecto de años anteriores así como una descripción detallada de las funciones, riesgos empresariales que asuma y del valor que aporte dentro de la cadena empresarial.

— Descripción detallada de la naturaleza (tangibles, intangibles servicios u otros) y características de las operaciones vinculadas del contribuyente con detalle de los movimientos concretos, incluyendo su importe, y del flujo de las facturas correspondientes a las mismas.

— Análisis de comparabilidad detallado que incluya las características de los bienes o servicios, el análisis funcional, los contratos suscritos, las circunstancias económicas y, en su caso, las estrategias empresariales.

— Explicación sobre las razones de la selección y procedimiento de aplicación del método elegido.

— Información sobre los comparables utilizados en aquellos casos en que el contribuyente tenga esta información o lo exija la normativa doméstica de un país.

Conclusiones

Del examen del Informe se pueden deducir las siguientes conclusiones:

1. La documentación en materia de precios de transferencia es necesaria para que las administraciones fiscales puedan efectivamente llevar a cabo una comprobación adecuada en este campo.

2. Con el objeto de simplificar dicha obligación al contribuyente y proporcionarle unas directrices más completas que incrementen su seguridad, se ha entendido que una estandarización (al menos a nivel de los Estados miembros y con el deseo de que produzca efectos en terceros países) del contenido de esta obligación resulta muy conveniente.

3. Esta estandarización contribuye a incrementar la transparencia entre administraciones, facilitar sus labores de comprobación y facilitar la resolución de procedimientos de mutuo acuerdo para eliminar la doble imposición.

4. Esta estandarización no se limita al contenido de la documentación sino que se incide asimismo en el momento de tener dicha documentación a disposición de las administraciones. En este sentido se ha acordado que no ha de presentarse con la declaración del impuesto de sociedades sino en respuesta a un requerimiento específico al inicio de una comprobación inspectora.

5. Se ha considerado que la documentación a presentar no puede quedar limitada a documentación del contribuyente sino que ha de incluir, aunque con un menor grado de detalle, información del grupo o parte del grupo del que forman parte las empresas vinculadas (*El Masterfile*). El contenido de la obligación de documentación no excluye la facultad de una administración de solicitar información/documentación adicional en el curso de una comprobación o por medio de un requerimiento específico.

5. Trabajos en curso

Desde abril del 2005, el FCPT ha empezado a trabajar sobre el tercer tema sustancial de su mandato titulado «Medidas alternativas para prevenir la doble imposición» y dentro del mismo, dentro de este capítulo, el FCPT va a examinar de forma preferente pero no exclusiva los «acuerdos previos de valoración» (APA).

Evidentemente resulta prematuro anticipar las conclusiones de esta parte de los trabajos, pero, a título de simple información, a fecha de cierre de este artículo, se podrían resumir los debates en el siguiente sentido:

Las APA son instrumentos valorados muy positivamente por los miembros del FCPT y, bajo el amparo de las Directrices de la OCDE, se considera que hay margen para diseñar un modelo de APA europeo que supere los inconvenientes que clásicamente se han atribuido a los mismos y que han constituido el motivo principal alegado por algunas empresas para descartar su utilización. Con este objetivo, y con el apoyo de las recientes experiencias que han proporcionado la conclusión de tres APA multilaterales, es decir entre varios Estados miembros, el FCPT va a abordar el análisis de una serie de aspectos que pueden mejorar el funcionamiento de los mismos e inspirar las legislaciones de algunos Estados miembros que están considerando la introducción de las mismas en su respectiva legislación doméstica así como las modificaciones normativas que otros Estados están considerando.

Por otra parte, el FCPT va a examinar otras posibles medidas que puedan resultar de utilidad, aunque apenas hayan sido utilizadas hasta la fecha, y en especial las denominadas «consultas previas voluntarias». El FCPT parte del principio que anticipar las conversaciones entre Autoridades fiscales puede resultar positivo tanto para los contribuyentes, como para las Administraciones fiscales, en especial en el seno de la UE, donde el intercambio de información, las conversaciones y el conocimiento entre autoridades fiscales es cada vez

más fluido. Dicha medida, no obstante, presenta ciertas dificultades puesto que, al iniciarse al mismo tiempo y en paralelo con un posible procedimiento de inspección, es preciso asegurarse que no entorpece ni interfiere con las normativas domésticas que regulan los procedimientos de gestión o comprobación.

6. El futuro del FCPT

El futuro del FCPT viene marcado por la «obligación» de continuar avanzando en el cumplimiento del mandato recibido y que, en definitiva, constituye la propia razón de la existencia del FCPT.

En los apartados anteriores, se han ido apuntando los temas que están pendientes de conclusión, temas, sin duda, complejos, que requerirán un esfuerzo y una especial comprensión entre todos los miembros del FCPT. La renovación del mandato ha supuesto además la revisión de los trabajos del FCPT, ampliando a nuevos aspectos el listado de temas a analizar.

Por otra parte y, como continuación de los trabajos relativos al CA, el FCPT ha asumido la monitorización de la implementación de las disposiciones del Código de Conducta. Para ello, ha solicitado a los Estados miembros el número de casos que pueden entrar en estos mismos momentos en la segunda fase del arbitraje y el número de casos susceptibles de entrar en arbitraje en los dos próximos años si las Administraciones no consiguen llegar a un acuerdo. Las cifras son relevantes por lo que el FCPT entiende que le corresponde un papel destacado en la monitorización de los mismos, sobre todo en esta nueva fase renovada de aplicación del CA, en la que, junto con el seguimiento del compromiso político asumido por los Estados miembros, y debido a la escasa experiencia sobre este novedoso instrumento, le corresponde identificar nuevos problemas no detectados hasta la fecha y proponer una solución.

No puede pretenderse del FCPT unos resultados que excedan de los objetivos para los que fue creado. No obstante, dentro de sus limitaciones, hasta la fecha, se han conseguido finalizar temas complejos, proponiendo solu-

MONTSERRAT TRAPÉ VILADOMAT

ciones prácticas que impliquen una mejora para los sujetos afectados. Esta voluntad y empeño de superación que han demostrado los miembros del FCPT, conscientes de la oportunidad que el propio FCPT ofrece, será imprescindible durante los próximos meses en los que no va a resultar tarea fácil lograr un acuerdo o compromiso entre los 35

miembros del FCPT que acerque posiciones, y a la vez suponga una mejora para la empresa europea dentro de los principios del mercado único, en temas tales como el régimen sancionador, intereses o interrelaciones entre el procedimiento arbitral y los recursos internos. Éste es el reto y el futuro del FCPT.