

CARLOS PALAO TABOADA

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
Autónoma de Madrid*

Extracto:

EL informe de 2001 de la Comisión Europea sobre la imposición de las sociedades en el mercado interior llamó la atención sobre los obstáculos que para éste pueden derivarse de la aplicación por los Estados miembros de las normas en materia de precios de transferencia. Con el fin de estudiar dichos problemas y hacer las oportunas recomendaciones, la Comisión creó un llamado Foro Conjunto sobre los Precios de Transferencia, que inició sus trabajos a finales de 2002. La finalidad de este artículo es informar acerca de los resultados logrados hasta ahora por esa asamblea y el estado actual de sus tareas.

* Este trabajo es, con pequeños retoques de actualización, el texto de la ponencia presentada al Congreso celebrado los días 24 y 25 de septiembre de 2004 en la Facultad de Derecho de la Universidad de Bolonia, bajo la dirección del Prof. Adriano DI PIETRO, sobre el tema «EU Taxation Models and National Tax Experience in the Enlarged Europe».

Sumario:

1. Introducción.
 - A) El informe sobre la imposición de sociedades en el mercado interior.
 - B) La comunicación de la Comisión «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales».
 - C) El Foro Conjunto sobre los Precios de Transferencia (FCPT).

2. El Convenio de Arbitraje.
 - A) Suspensión de la vigencia del Convenio.
 - B) Propuestas relativas a la aplicación del Convenio de Arbitraje.
 - a) Fijación del momento inicial de determinados plazos establecidos en el CA.
 - b) Reglas relativas al procedimiento amistoso en el marco del Convenio de Arbitraje.
 - c) Reglas relativas al procedimiento arbitral del Convenio de Arbitraje.
 - d) Suspensión del ingreso de la deuda tributaria.
 - e) Cuestiones cuyo examen fue aplazado por el FCPT.

3. Costes de cumplimiento.
 - A) Exigencias de documentación.
 - B) Los métodos de determinación de los precios *arm's length* y la búsqueda de elementos de comparación.

4. Cuestiones pendientes.

1. INTRODUCCIÓN

A) El informe sobre la imposición de sociedades en el mercado interior.

La cuestión de los obstáculos al mercado único derivados de la aplicación por los Estados miembros de las normas en materia de precios de transferencia fue claramente planteada por el informe de la Comisión titulado «Company Taxation in the Internal Market» (en adelante «el informe»), publicado en 2001 ¹.

El informe señala desde el principio ² los dos grandes bloques de cuestiones que se plantean en materia de precios de transferencia: los costes de cumplimiento indebidamente elevados y la doble imposición. Sin embargo, algunas de las consideraciones del informe rebasan el ámbito de la aplicación de los precios de transferencia y afectan al principio mismo *arm's length* que se encuentra en la base de la determinación de dichos precios. Observa, por ejemplo, que «el establecimiento de precios de transferencia intra-grupo de acuerdo con el enfoque de entidad separada y el principio *arm's length* no corresponde necesariamente a los precios establecidos por razones de negocios (efectividad, medida del rendimiento, etc.) ... [R]epresentantes de las empresas sostienen que el concepto mismo del principio *arm's length* perderá en el futuro su lógica de negocios subyacente. Esto se debe a que las grandes compañías, teniendo presente su reorganización a escala europea adoptan los llamados "precios europeos" (*Euro-pricing*)... se utiliza un precio de transferencia por producto (intermedio) armonizado del grupo en toda Europa, prescindiendo de cuál es la explotación a la que se compran los bienes. Las empresas argumentan que, desde el punto de vista de la gestión, esto evita disputas intra-grupo sobre niveles de precios y permite una eficiencia óptima en la estructura» ³.

También afecta directamente al principio *arm's length* la dificultad apuntada por el informe ⁴ de encontrar operaciones comparables (en inglés, *comparables*) para determinar los precios de transferencia. La parte del comercio internacional que tiene lugar en el interior de los grupos tiende a cre-

¹ SEC(2001) 1681, Parte III, capítulo 5, págs. 271 a 299.

² Pág. 271.

³ Pág. 276.

⁴ Págs. 279 y sig.

cer, a lo que contribuye la sustitución de estructuras horizontales por otras verticales, con menos centros de producción de mayores dimensiones. En consecuencia, el ámbito de las operaciones entre partes independientes no es demasiado grande y tiende a disminuir. La utilización de la búsqueda de *comparables* en bases de datos plantea algunos problemas.

El informe enumera ⁵ las dificultades a las que se enfrentan las empresas multinacionales con operaciones internacionales:

- exigencias de documentación (a veces pesadas),
- riesgo de sanciones y de doble imposición económica,
- el coste derivado de tener que financiar temporalmente por duplicado la misma carga fiscal,
- inspecciones crecientes de las autoridades fiscales.

A estos problemas se añade el de la incertidumbre: las empresas alegan que existe el riesgo de que de pronto una estructura de negocios que ha existido quizá durante un cierto número de años resulte socavada por las autoridades fiscales, que ya no la aceptan a efectos tributarios por razones de precios de transferencia. Incluso no es raro que una determinada estructura o precio de transferencia sea aceptable para una administración pero no para otra.

En consecuencia, la determinación de los precios de transferencia representa una carga adicional para las operaciones con compañías asociadas de otros Estados miembros y afecta también a la inversión en cuanto, a igualdad de las demás condiciones, una sociedad estará menos inclinada a establecer una filial o una sucursal en un Estado miembro con una política estricta de precios de transferencia que en otro con normas más tolerantes. Estos problemas inciden de manera especial sobre las pequeñas y medianas empresas, que muchas veces carecen de los recursos necesarios para enfrentarse a ellos.

El informe ⁶ cita estudios, que llegan a resultados divergentes, acerca de la cuestión de si los precios de transferencia son utilizados como medio para desplazar beneficios de un Estado a otro con fines fiscales. Por otro lado, la aplicación de reglas estrictas en esta materia puede llevar a una reducción del beneficio imponible en otros Estados con una política menos rigurosa. Esta consideración ha inducido a estos últimos Estados a reforzar sus exigencias, con el riesgo, señala el informe ⁷, de que se entable una carrera hacia arriba entre Estados miembros.

⁵ Págs. 275 y sig.

⁶ Págs. 277 y sigs.

⁷ Pág. 279.

Las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia («Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations») publicadas inicialmente en 1995 y actualizadas en los años siguientes hasta 1999, proporcionan unas reglas comunes aceptadas por todos los Estados miembros, pero no resuelven todos los problemas principalmente porque no son interpretadas por todos ellos de manera uniforme.

En lo que respecta a la doble imposición, el informe ⁸ enumera cuatro mecanismos de resolución de controversias:

- Reclamaciones ante los tribunales nacionales,
- Procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición,
- El Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas ⁹ (en adelante «Convenio de Arbitraje», CA),
- Los *Advance Pricing Agreements* (APAs) o acuerdos previos en materia de precios de transferencia.

Según el informe, los litigios sobre precios de transferencia no son adecuados para ser llevados ante los tribunales nacionales, porque los precios de transferencia «no son una disciplina jurídica, ya que principalmente se centra en cuestiones económicas ... y porque los casos tienden a versar sobre hechos específicos con importantes cantidades de material relativo a antecedentes». Por otra parte, los litigios ante los tribunales nacionales contemplan la cuestión desde la perspectiva de uno de los Estados, por lo que no garantizan la eliminación de la doble imposición.

Respecto a los APAs señala el informe que en general no están todavía muy desarrollados en la UE. Los procedimientos amistosos y el CA se basan en mecanismos semejantes; el segundo es, según el informe, el instrumento preferido en el contexto de la UE. El informe ¹⁰ pone de manifiesto algunas deficiencias del CA que, en general, han sido tomadas en consideración en posteriores propuestas de medidas en la UE a las que más adelante nos referiremos.

Por la misma razón, tampoco expondremos aquí las medidas propuestas en materia de precios de transferencia en la Parte IV del informe ¹¹. Es de mencionar que el informe subraya la conveniencia de que las soluciones adoptadas en el seno de la UE respeten los principios y reglas de la OCDE contenidos en las «Guidelines», comenzando por el principio *arm's length*, si bien considera que en ellas hay espacio para ulteriores desarrollos, especialmente respecto a las exigencias de documentación ¹².

⁸ Págs. 290 y sigs.

⁹ 90/436/CEE.

¹⁰ Págs. 295 y sigs.

¹¹ Parte IV.B.8, págs. 360 y sigs.

¹² Págs. 362 y sig.

B) La comunicación de la Comisión «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales».

El informe sobre «Company Taxation in the Internal Market» sirvió de base a la comunicación de la Comisión titulada «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»¹³, emitida en el mismo año 2001. En este documento se indica que «los obstáculos y problemas respecto a la imposición de las transacciones en el seno de un grupo (precios de transferencia) son variados, aunque cada vez más importantes, y exigen acción urgente». También en él se distinguen los dos conjuntos de problemas mencionados en el informe: los problemas de determinación de los precios de transferencia y la doble imposición. En relación con los primeros, la Comisión anima a los Estados miembros «a que introduzcan o amplíen los programas bilaterales o multilaterales de acuerdos previos sobre determinación de precios» y sugiere que «se establezca entre los Estados miembros una mayor coordinación de los requisitos en materia de documentación y de la aplicación de distintos métodos [para la determinación de los precios de transferencia]. Esta coordinación debería inspirarse en las propuestas de la OCDE en ese ámbito y complementarlas. Todo ello reduciría los costes de cumplimiento y la incertidumbre relativa a los precios de transferencia».

Respecto al CA «la Comisión reconoce que su mejora constituye un problema prioritario. Deben eliminarse sus defectos y sus disposiciones deben someterse a la interpretación del Tribunal, convirtiéndolo si es posible en un instrumento de Derecho comunitario». Añade la comunicación citada que «debería establecerse un marco para que las administraciones fiscales implicadas puedan alcanzar acuerdos previos o al menos consultarse antes de ajustar los precios de transferencia».

La Comisión anuncia que con el fin de examinar todos estos problemas, convocará en la primera mitad de 2002 un «Foro conjunto sobre los precios de transferencia».

C) El Foro Conjunto sobre los Precios de Transferencia (FCPT).

La comunicación «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales» atribuye al FCPT las siguientes funciones:

- Examinar los problemas que puedan abordarse sin necesidad de adoptar iniciativas legislativas, por ejemplo desarrollando e intercambiando las mejores prácticas en materia de acuerdos previos sobre fijación de precios y requisitos de documentación.
- Considerar en qué medida pueden mejorarse y uniformarse las metodologías para la fijación de precios de transferencia siguiendo las directrices de la OCDE.
- Examinar qué mejoras exige el CA con objeto de presentar una propuesta formal de Directiva en 2003 y convertirlo en un instrumento de Derecho comunitario.

¹³ COM(2001) 582 final.

Otros documentos ¹⁴ describen las funciones del FCPT distinguiendo los dos grandes grupos de cuestiones apuntados en el informe: reducir los altos costes de cumplimiento y eliminar la doble imposición.

En todo caso se trata de competencias de mero examen y propuesta. En la página web del FCPT ¹⁵ se afirma que «reunir a todas las partes implicadas para discutir las cuestiones planteadas llevará a un mejor entendimiento común y permitirá identificar posibles mejoras no legislativas a problemas prácticos con el fin de reducir el coste de cumplimiento y evitar controversias». La Comisión ha aclarado ¹⁶ que «el objetivo de este elemento del mandato es evitar cualquier perjuicio a las competencias respectivas de las instituciones de la UE y de los Estados miembros y que, por tanto, afecte a la legislación comunitaria. De ningún modo debe considerarse que este elemento del mandato impide al Foro identificar mejoras prácticas que puedan implicar modificaciones legislativas en algunos Estados miembros. Dado que el Foro es un mero grupo consultivo de expertos, en cualquier caso la decisión de realizar cambios legislativos sigue siendo competencia exclusiva de los Estados miembros correspondientes».

Como veremos, los objetivos propuestos para el FCPT sólo se han logrado en parte.

La iniciativa de crear el FCPT fue acogida favorablemente por el Consejo de 11 de marzo de 2002.

El FCPT está compuesto por un experto por cada una de las administraciones fiscales de los Estados miembros y 10 expertos del sector empresarial, nombrados por la Comisión de acuerdo con representantes de la Presidencia del Consejo de Ministros de la UE y de la Unión de Confederaciones de la Industria y de los Empleadores de Europa (UNICE) por un periodo renovable de dos años. El FCPT se reunió por primera vez el 3 de octubre de 2002 y desde entonces ha celebrado otras ocho reuniones, la última de las cuales tuvo lugar el 16 de septiembre de 2004.

Los primeros resultados de la actividad del FCPT se recogen en la comunicación de la Comisión de 23 de abril de 2004 relativa a las actividades del Foro ¹⁷, en la que se incluye como anexo un informe sobre dichas actividades desde octubre de 2002 hasta diciembre de 2003. En este periodo el FCPT se dedicó principalmente a examinar los problemas relativos al CA, formulando unas propuestas que expondremos en el apartado siguiente. Ha estudiado también las cuestiones relacionadas con los costes de cumplimiento, aunque todavía no ha alcanzado conclusiones respecto a ellas.

¹⁴ «The EU Joint Transfer Pricing Forum. Issues for Debate», JTPF/OO3/2002/EN, de 2 de agosto de 2002. Véase también la nota de prensa IP/02/1105, de 19 de Julio de 2002.

¹⁵ http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing.htm. También en el documento JTPF/003/2002/EN.

¹⁶ Comunicación relativa a las actividades del FCPT [COM(2004) 297 final, de 23.04.2004], párrafo 10.

¹⁷ Citada en la nota anterior.

2. EL CONVENIO DE ARBITRAJE

A) Suspensión de la vigencia del Convenio.

El artículo 20 del CA establecía un periodo de vigencia de cinco años, añadiendo que seis meses antes de la expiración de dicho periodo los Estados contratantes se reunirán para tomar una decisión sobre su prórroga. Este período expiró el 1 de enero de 2000, ya que el Convenio entró en vigor el 1 de enero de 1995. Con el fin de evitar la terminación de la vigencia del Convenio, los Estados miembros signatarios firmaron el 25 de mayo de 1999 un Protocolo ¹⁸ que modifica el citado artículo 20, estableciendo que el Convenio se prorrogará cada cinco años siempre que ningún Estado contratante indique su oposición por escrito a la Secretaría General del Consejo de la UE al menos seis meses antes de la expiración del periodo en curso. El artículo 3, apartado 1, del Protocolo dispone que éste entrará en vigor el primer día del tercer mes siguiente al depósito del instrumento de ratificación, aceptación o aprobación del Estado signatario que cumplimente en último lugar esta formalidad, y añade que surtirá efecto a partir del 1 de enero de 2000 (apartado 2). Al no haber sido ratificado a tiempo el Protocolo de prórroga por Italia y Portugal, el CA dejó de estar en vigor en esa fecha. El último Estado signatario depositó el instrumento de ratificación del Protocolo el 4 de agosto de 2004, por lo que el CA ha vuelto a entrar en vigor el 1 de noviembre de 2004, aplicándose retroactivamente desde el 1 de enero de 2000, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3.2 del Protocolo ¹⁹. El apartado 3 del artículo 3 del Protocolo dispone que «el periodo que comienza el 1 de enero de 2000 y termina en la fecha de entrada en vigor del presente Protocolo no se tendrá en cuenta para determinar si un caso ha sido presentado dentro del plazo a que hace referencia el apartado 1 del artículo 6 del Convenio de Arbitraje».

El FCPT estudió los problemas derivados del estado de vigencia del Convenio ²⁰, especialmente con relación a los casos presentados con posterioridad al 1 de enero de 2000 y las soluciones adoptadas por los Estados miembros ²¹, que se pueden resumir de la manera siguiente:

- En cuanto a la primera fase del procedimiento del Convenio (procedimiento amistoso) los Estados admiten su tramitación aplicando sea el Convenio, si el otro Estado lo acepta (ésta es la postura de España), sea la norma del correspondiente convenio de doble imposición.

¹⁸ DO n° C 202 de 16.07.1999, pág. 1.

¹⁹ *Cfr.* el documento titulado «Secretariat discussion paper on the re-entry into force of the Arbitration Convention», JTPF/019/2004/EN.

²⁰ La Comisión «lamenta que el Foro haya dedicado gran parte de su tiempo» a estas cuestiones [COM(2004) 297 final, párrafo 8].

²¹ Se exponen en el apartado 2.1 del informe sobre las actividades del FCPT, anexo III de la comunicación COM(2004) 297 final. Véase también MEMO/04/96, de 27 de abril de 2004 y el documento JTPF/019/2004/EN. Este último fue debatido en la última sesión del FCPT, celebrada el 16 de septiembre de 2004.

- En cuanto a la segunda fase (procedimiento arbitral), que es la específica del CA, algunos Estados prefieren esperar para su tramitación a que el Convenio recupere su vigencia, mientras que otros aceptan continuar el procedimiento si el otro Estado está conforme.

La Comisión se lamenta de que la naturaleza de tratado internacional entre los Estados miembros, fuera del Derecho comunitario, dé lugar a estos problemas: «Es obvio –afirma– que esta situación no se hubiera producido si el Consejo hubiera seguido la propuesta inicial de la Comisión de adoptar un instrumento de Derecho comunitario en lugar de un convenio multilateral»²². «La preferencia de la Comisión ha sido siempre convertir el Convenio de Arbitraje en un instrumento de Derecho comunitario, a fin de que sus disposiciones estuviesen sometidas a la interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, fortaleciéndose así la posición de los contribuyentes. Sin embargo, hasta el presente esto ha resultado imposible por razones políticas»²³.

Por otra parte, Grecia aún no ratificó el convenio relativo a la adhesión de Austria, Finlandia y Suecia al CA firmado el 21 de diciembre de 1995²⁴, si bien cuando este último vuelva a estar en vigor, esa ausencia únicamente afectará a los casos de doble imposición que medien entre Grecia y los tres nuevos signatarios²⁵.

En vista de la experiencia de la anterior ampliación de la UE, la Comisión ha expresado su preocupación ante el problema que puede plantear la adhesión de los nuevos Estados miembros de la UE al CA: «el tiempo que llevaría a los futuros veinticinco Estados miembros ratificar este instrumento podría poner en serio peligro su valor añadido para los nuevos Estados miembros y para las empresas en general en esa zona geográfica. Además, la red de tratados bilaterales de doble imposición entre los nuevos Estados miembros de la UE y entre dichos Estados y los actuales Estados miembros no está terminada... Por tanto, la Comisión respalda totalmente la recomendación del Foro de que los Estados miembros deben comprometerse a ratificar el Convenio de Adhesión para los nuevos Estados miembros antes del final del primer semestre de 2006. Además el Convenio de Adhesión debe contener una disposición que permita la aplicación bilateral inmediata entre los Estados miembros que lo hayan ratificado. La Comisión está a favor asimismo de incluir en el Convenio de Arbitraje una disposición que evite la repetición del largo proceso de ratificación después de cada ampliación de la UE, por ejemplo, estableciendo la adhesión automática o la adhesión mediante declaración unilateral»²⁶.

²² COM(2004) 297 final, párrafo 8.

²³ MEMO/04/96.

²⁴ DO n° C 26, de 31.01.1996, pág. 1.

²⁵ *Cfr.* MEMO/04/96.

²⁶ COM(2004) 297 final, párrafo 9.

B) Propuestas relativas a la aplicación del Convenio de Arbitraje.

Durante los dos primeros años de trabajos del FCPT éste concedió atención preferente a los problemas planteados por la aplicación del CA. Sus conclusiones quedan plasmadas en un Proyecto de Código de Conducta (PCC) relativo a dicha aplicación²⁷. La Comisión invita al Consejo a que apruebe «lo antes posible» dicho Proyecto, si bien lo considera solamente una «solución intermedia», cuya puesta en práctica «podría llevar a avanzar considerablemente en la consecución de un instrumento adecuado para solucionar la cuestión de la doble imposición vinculada a los precios de transferencia en la UE», y añade que «según la respuesta que dé el Consejo a la propuesta de la Comisión, la Comisión valorará si es necesario proponer un instrumento de Derecho comunitario en una fase posterior»²⁸.

El preámbulo del PCC afirma que éste «es un compromiso político y no afecta a los derechos ni a las obligaciones de los Estados miembros ni a los respectivos ámbitos de competencia de los Estados miembros y de la Comunidad resultantes del Tratado». Se trata, pues, de un típico ejemplo de la llamada *soft law*. Sus disposiciones tienen un carácter muy técnico, que hace imposible describir las aquí con detalle. Una síntesis muy breve podría ser la siguiente:

a) Fijación del momento inicial de determinados plazos establecidos en el CA.

El artículo 6(1) del CA establece que la primera fase del procedimiento regulado en el CA (procedimiento amistoso) comienza con la presentación, por el contribuyente que se considere sometido a doble imposición contraria al principio *arm's length*, de su caso (su demanda) a la autoridad competente del Estado contratante del que fuere un residente o en el que esté situado su establecimiento permanente, y añade que la presentación debe tener lugar antes de transcurridos tres años a partir de la primera notificación de la medida que ocasione o pueda ocasionar una doble imposición. El PCC prevé que dicha medida es el acto de liquidación o equivalente. Recomienda asimismo que este criterio se adopte para la aplicación de la norma paralela contenida en el artículo 25(1) del Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE.

El artículo 7(1) del CA concede a las autoridades interesadas un plazo de dos años para llegar a un acuerdo en el procedimiento amistoso, transcurrido el cual comienza la fase arbitral. Dicho plazo se cuenta «a partir de la primera fecha en que se presente el caso a una de las autoridades competentes de conformidad con el apartado 1 del artículo 6». Para que se considere que un caso ha sido

²⁷ Anexo II a la comunicación COM(2004) 297 final.

²⁸ COM(2004) 297 final, párrafos 12 y 13.

«presentado» a la autoridad competente es necesario que el contribuyente facilite a la administración una información que permita a ésta enjuiciar si una reclamación está fundada²⁹. El apartado 2 del PCC enumera la información necesaria para este fin y establece que el periodo de dos años empezará en la última de las siguientes fechas: a) fecha de la notificación del acto de liquidación o equivalente; b) fecha en que la autoridad competente recibe la solicitud y la información mínima mencionada.

b) Reglas relativas al procedimiento amistoso en el marco del Convenio de Arbitraje.

Las reglas sobre el procedimiento amistoso contenidas en el apartado 3 del PCC tienden en resumen a hacer dicho procedimiento más ágil y eficaz. Disponen, por ejemplo, que los procedimientos se resolverán lo más rápidamente posible, teniendo en cuenta todos los medios apropiados para este fin, sin imponer costes de cumplimiento indebidos ni excesivos. El procedimiento deberá realizarse en una lengua de trabajo común o con un método de efecto equivalente.

La autoridad competente a la que se ha dirigido el contribuyente debe acusar recibo en el plazo de un mes. Si considera que no ha presentado la información mínima necesaria para considerar iniciado un procedimiento amistoso debe solicitar la información adicional en el plazo de dos meses.

La autoridad competente del Estado en que se haya dictado el acto de liquidación debe enviar a los Estados contratantes afectados, en el plazo máximo de cuatro meses, un informe en el que indique su posición. La autoridad competente de estos Estados debe, a su vez, remitir a aquélla un informe de respuesta en el plazo máximo de seis meses a partir de la recepción del informe de posición. En caso de discrepancia entre ambas autoridades, debe celebrarse una reunión entre ellas en el plazo máximo de 18 meses a partir de la fecha inicial del plazo de dos años del artículo 7(1) del CA.

Se recomienda a los Estados miembros aplicar las normas del PCC sobre la fase de procedimiento amistoso en el marco del CA también a los procedimientos iniciados por aplicación de la correspondiente norma de los convenios de doble imposición.

c) Reglas relativas al procedimiento arbitral del Convenio de Arbitraje.

Cuando no se ha logrado un acuerdo en el procedimiento amistoso en el plazo de dos años, el artículo 7 del CA dispone que se constituirá una comisión consultiva, que emitirá un dictamen sobre la forma de suprimir la doble imposición en cuestión. Dicha comisión se compone, según el artícu-

²⁹ Informe de las actividades del FCPT, COM(2004) 297 final, Anexo III, 2.2.2.

lo 9 del CA, de representantes de las autoridades competentes afectadas y personalidades independientes designadas a partir de una lista formada con las personas nombradas por los Estados contratantes. El PCC contiene algunas reglas acerca de este nombramiento y de la constitución de la comisión consultiva en cada caso planteado. Los Estados contratantes se comprometen a informar sin dilación al Secretario General del Consejo de la UE de los nombres de las cinco personalidades independientes, así como cualquier modificación de la lista ³⁰. Corresponde al Estado contratante que haya dictado el acto de liquidación tomar la iniciativa de crear la comisión y organizar sus reuniones. La comisión se compondrá, en principio, de dos personalidades independientes, de un presidente y de los representantes de las autoridades competentes.

Se considera que la fecha de presentación de un caso a la comisión consultiva es la fecha en que el presidente confirme que sus miembros han recibido toda la documentación del caso. En relación con el procedimiento, el PCC dispone, entre otras cosas, que la comisión consultiva puede pedir a los Estados contratantes que comparezcan ante ella. Los costes del procedimiento se repartirán por igual entre los Estados contratantes afectados.

El PCC especifica el contenido del dictamen de la comisión consultiva, que incluye, entre otras menciones, un breve resumen del procedimiento y los fundamentos y métodos en que se basa la decisión que figura en el dictamen. Se determina también la forma de notificación del dictamen, que puede también ser publicado con el consentimiento escrito de las empresas afectadas.

d) Suspensión del ingreso de la deuda tributaria.

El PCC (apartado 5) recomienda a los Estados miembros que garanticen la suspensión del ingreso del importe objeto del litigio durante la tramitación de los procedimientos transfronterizos de resolución de conflictos en aplicación del CA, en las mismas condiciones aplicables a los recursos internos, aunque dichas medidas puedan suponer modificaciones legislativas en algunos Estados miembros. Y añade que sería conveniente que los Estados miembros extendieran esas medidas también a los procedimientos de resolución de conflictos derivados de la aplicación de los convenios de doble imposición.

e) Cuestiones cuyo examen fue aplazado por el FCPT.

En las deliberaciones del FCPT se suscitaron algunas otras cuestiones –algunas mencionadas en el informe «Company Taxation in the Internal Market»–, cuyo estudio en profundidad el Foro decidió, en vista de su complejidad, aplazar a un momento posterior. Son las siguientes:

³⁰ El informe de las actividades del FCPT, apartado 2.4, indica que en septiembre de 2003 cinco Estados contratantes (Grecia, Finlandia, Irlanda, Portugal y Suecia) no habían designado aún a sus personalidades independientes para su elección como miembros de la comisión consultiva y observa que algunas listas de personalidades designadas por los Estados contratantes son anteriores a la aprobación del CA de 1990, lo que pone en duda su vigencia.

- *Interacción de los procedimientos amistoso y arbitral con los recursos administrativos y judiciales internos.*

Se trata de los problemas derivados de lo dispuesto en los apartados 1, párrafo 2º, y 3 del artículo 7 del CA. De acuerdo con el primero, cuando se interponga recurso ante un tribunal interno, el plazo de dos años para que las autoridades lleguen a un acuerdo en el procedimiento amistoso comienza a contarse a partir de la fecha en que sea firme la resolución dictada en última instancia en dicho recurso. La aplicación de esta norma puede dilatar excesivamente la duración de los procedimientos del CA.

Con arreglo al artículo 7(3) del CA, «cuando la legislación interna de un Estado contratante no permitiere a las autoridades competentes de ese Estado aplicar excepciones a las resoluciones de sus instancias judiciales, el apartado 1 sólo será de aplicación si la empresa asociada de dicho Estado hubiere dejado transcurrir el plazo de presentación del recurso o hubiere desistido de dicho recurso antes de haberse dictado una resolución». Los miembros del Foro representantes del sector empresarial alegaron que esta disposición induce a los contribuyentes a desistir de sus recursos internos, teniendo que acudir entonces únicamente a los procedimientos del CA, los cuales entrañan considerables cargas financieras.

- *Compensación de los intereses activos y pasivos derivados de los ajustes correlativos resultantes de los procedimientos de resolución de conflictos.*

El informe del FCPT señala que ninguno de los países, excepto los Países Bajos, ofrece la posibilidad de acordar, en el marco de un procedimiento amistoso, que los intereses a favor de las empresas correspondientes al exceso de impuestos pagados tengan en cuenta los intereses que debe la empresa satisfacer en el otro Estado contratante por el retraso (y viceversa), de modo que se compensen los intereses pagados y los intereses recibidos.

- *Sanciones.*

El informe del FCPT se limita a hacer una descripción general sobre el régimen sancionador de las infracciones en materia de precios de transferencia, sin indicar expresamente donde radican los problemas en este aspecto, que cabe entender que consistirían en la heterogeneidad de dichos regímenes.

3. COSTES DE CUMPLIMIENTO

A) Exigencias de documentación.

El segundo gran bloque de problemas detectados en relación con los precios de transferencia es la existencia de costes de cumplimiento excesivos. Estos costes se originan en gran parte, aunque no exclusivamente, por la documentación exigida por las legislaciones de los distintos Estados miembros

para justificar los precios de transferencia. El informe «Company Taxation in the Internal Market»³¹ recoge las quejas en este sentido de los representantes de las empresas, quienes aducen que las exigencias de documentación a menudo exceden de las que pueden ser satisfechas por la contabilidad de gestión. Señalan también que algunos Estados miembros no siguen las «Guidelines» de la OCDE y que existen importantes diferencias entre los requisitos de documentación entre los Estados miembros. Estas exigencias tienden a aumentar y representan una carga importante no sólo para los contribuyentes sino también para las administraciones fiscales.

El FCPT no ha alcanzado todavía conclusiones en esta materia, si bien desde su quinta reunión (11 de septiembre de 2003) ha comenzado a examinar algunos estudios y documentos preparatorios. Entre estos destaca el titulado «Discussion paper on Documentation Requirements»³². Comienza este documento por hacer una exposición de los problemas planteados en esta materia, a los que ya se ha hecho alusión, señalando la tendencia entre los Estados miembros a imponer exigencias cada vez más onerosas de documentación en materia de precios de transferencia, por temor a la manipulación de éstos y a la doble no-imposición. La mera existencia –indica– de diferentes conjuntos de exigencias de documentación en el mercado interior y su potencial extensión a más de 25 representa una carga adicional para una sociedad que se proponga realizar negocios con una sociedad vinculada en otro Estado miembro y favorece, por el contrario, la inversión y las operaciones interiores. La preparación de un gran número de paquetes documentales distintos y singulares es una propuesta anti-económica, que afecta particularmente a las pequeñas y medianas empresas³³.

Si bien las «Guidelines» de la OCDE, especialmente en relación con la documentación su capítulo V, constituyen un marco muy útil, se considera a veces que son demasiado generales y vagas, dando lugar a diferentes interpretaciones³⁴. No obstante, dado que las empresas multinacionales realizan a menudo actividades tanto en la UE como en otros Estados miembros de la OCDE, es importante que las exigencias comunes de documentación no se interfieran con las Guidelines de la OCDE. Por ello las propuestas que se formulan en este documento de trabajo están basadas en dichas Guidelines, a las que tratan de complementar, no a obstaculizar soluciones más globales en el marco de la OCDE³⁵.

El documento³⁶ adopta como criterio orientador de las exigencias de documentación el concepto de «administrador prudente» (*prudent business manager*), que toma de las Guidelines de la OCDE. En éstas se afirma que «la actividad del contribuyente de considerar si los precios de transferencia son adecuados a efectos fiscales debería ajustarse a los mismos principios de administra-

³¹ Págs. 282 y sig.

³² La última versión es JTPF/019/REV3/2003/EN, de 31 de agosto de 2004.

³³ Párrafo 4.

³⁴ Párrafo 12.

³⁵ Párrafo 31. Véase también el documento JTPF/003/2002/EN.

³⁶ Párrafos 27 y sigs.

ción prudente por los que se rige la actividad de evaluar una decisión de negocios de un nivel similar de complejidad e importancia. Cabría esperar que la aplicación de estos principios requeriría que el contribuyente preparase o remitiese a materiales escritos que puedan servir para documentar los esfuerzos realizados para cumplir el principio *arm's length*³⁷. De este principio se deduce, según las empresas, que las administraciones fiscales no pueden esperar que los contribuyentes dediquen más recursos a la fijación de los precios al nivel *arm's length* que a otros aspectos de los negocios. Las administraciones hacen hincapié, por su parte, en las exigencias que el principio impone a la calidad de la documentación y al tiempo en que esta debe ser preparada.

El documento de trabajo³⁸ expone tres posibles planteamientos o enfoques para la adopción de reglas comunes en materia de documentación de los precios de transferencia: la mejor práctica (*best practice*), la documentación estándar (*standardised documentation*) y la documentación centralizada o archivo central (*masterfile concept*).

El enfoque de la mejor práctica consistiría en tomar de la legislación y prácticas administrativas de distintos países los aspectos más adecuados y recomendar su adopción por los Estados miembros. Éste es el método menos restrictivo para los Estados, pero, a cambio, no impide que los contribuyentes tengan que preparar un gran número de paquetes de documentación distintos y singulares.

El enfoque de la documentación estándar persigue la elaboración de documentación descentralizada pero estandarizada, de manera que las empresas continuarían preparando paquetes de documentación distintos y singulares, pero con arreglo a un único conjunto de reglas.

Por último, el enfoque del archivo central significa que un grupo multinacional prepararía una única documentación («archivo central» o *masterfile*) que serviría de base para elaborar documentación específica para cada país a partir de fuentes tanto centrales como locales. El archivo central suministraría un plano o guía de la sociedad y de su sistema de precios de transferencia válido para todos los Estados interesados. En este planteamiento el contribuyente se comprometería a proporcionar, en un tiempo razonable, a solicitud de la administración fiscal de un Estado miembro, la información necesaria para la aplicación de la CA, de un convenio de doble imposición o de las leyes internas de dicho Estado. Este planteamiento entrañaría una reducción considerable de los costes de cumplimiento y, desde el punto de vista de la administración, mejoraría la calidad de la documentación, ya que ésta sería preparada normalmente por personas más expertas en precios de transferencia y con más información que si se elaborase en el ámbito nacional.

El archivo central no necesariamente satisfaría las exigencias de documentación de cada Estado miembro, por lo que la administración correspondiente estaría facultada para requerir del contribuyente información adicional relativa al país u operación en cuestión. Por otro lado, la documenta-

³⁷ Párrafo 5.4.

³⁸ Apartado D, párrafos 90 y sigs.

ción centralizada plantea más problemas que la descentralizada respecto a su ámbito de aplicación; por ejemplo, si deben incluirse en la documentación central de la UE las filiales no comunitarias o en qué medida podrían aplicarse las reglas comunitarias en esta materia a los socios no comunitarios. Por ello –observa el documento de trabajo– es posible que un enfoque centralizado requiera una solución más global en el marco de la OCDE ³⁹.

El documento de trabajo concluye con una propuesta de recomendaciones relativas a las reglas en materia de documentación ⁴⁰, que no es posible resumir aquí. Únicamente mencionaremos que en ellas se contemplan simplificaciones para empresas pequeñas y medianas ⁴¹. Se sugiere aplicar un «test de razonabilidad» para determinar los estándares de documentación adecuados para distintos tipos y tamaños de empresas estableciendo una menor carga de cumplimiento para las pequeñas y medianas en comparación con las filiales de las grandes empresas multinacionales, lo cual no infrinjería las directrices de la OCDE. Se propone también que las recomendaciones se apliquen a las operaciones en las que participen establecimientos permanentes ⁴².

B) Los métodos de determinación de los precios *arm's length* y la búsqueda de elementos de comparación.

Los métodos para determinar los precios de transferencia que satisfacen el principio *arm's length* son bien conocidos. Limitándonos únicamente a las Guidelines de la OCDE, recordemos brevemente que éstas distinguen entre los que denominan «métodos tradicionales basados en las operaciones» (*traditional transaction methods*) y «métodos basados en el beneficio de las operaciones» (*transactional profit methods*). Los primeros son el «método del precio comparable no controlado» (*comparable uncontrolled price, CUP*), el del «precio de reventa» (*resale price method, RPM*) y el del «coste incrementado» (*cost plus method, CP*). Entre los «métodos basados en el beneficio de las operaciones», las Guidelines incluyen el de la «división del beneficio» (*profit split method, PSM*) y el del «margen neto de la operación» (*transactional net margin method, TNMM*).

Este último se describe por las Guidelines ⁴³ diciendo que «examina el margen de beneficio neto correspondiente a una base adecuada (p. e., costes, ventas, activos) que un contribuyente obtiene de una operación controlada... Así el método del margen neto de la operación funciona de manera similar a los del coste incrementado y el precio de reventa... Esto significa en particular que el margen neto del contribuyente derivado de la operación controlada ... debe establecerse idealmen-

³⁹ El método de la documentación centralizada o del archivo central está analizado con más detalle en otro documento de trabajo: «Discussion paper on the masterfile concept», JTPF/003/REV3/2004/EN, de 30 de agosto de 2004.

⁴⁰ Apartado E, párrafos 148 y siguientes.

⁴¹ Párrafo 164.

⁴² Párrafo 171.

⁴³ Apartado 3.26.

te por referencia al margen neto que el mismo contribuyente gana en operaciones comparables no controladas. Cuando esto no es posible, puede servir de guía el margen neto que habría sido ganado en operaciones comparables por una empresa independiente». Por consiguiente, tanto los métodos tradicionales como el TNMM se basan en la comparación con operaciones no controladas (designadas habitualmente con el término inglés *comparables*); no, en cambio, el PSM.

La búsqueda de *comparables* es, pues, un elemento capital en la metodología de los precios de transferencia y de ella se ocupan los documentos de trabajo de la UE, incluidos los del FCPT. El informe «Company Taxation in the Internal Market» menciona los resultados de un estudio realizado por Ernst & Young, según los cuales en la UE en la práctica los métodos basados en las operaciones –especialmente el CUP y el CP– son los más utilizados, por lo que –comenta el informe– «al parecer las empresas en general se las ha arreglado hasta ahora para superar los problemas teóricos de encontrar y aplicar operaciones comparables internas (o externas) para fijar los precios de transferencia ⁴⁴.

El documento de trabajo del FCPT sobre exigencias de documentación ⁴⁵ examina la cuestión del uso de búsquedas de *comparables* en bases de datos ⁴⁶. El documento hace una valoración general de las bases de datos y observa que las particulares de un país pueden contener datos más detallados pero ser más limitadas en cuanto al número de sociedades incluidas, mientras que lo contrario sucede en el caso de las bases pan-europeas (éste es el término adoptado en este debate). Señala el documento que en los Estados miembros de la UE la búsqueda de *comparables* no es una exigencia legal, pero se considera un instrumento altamente recomendable. Se otorga preferencia a las búsquedas locales, pero se aceptan también las regionales o las pan-europeas siempre que respeten los factores de comparabilidad ⁴⁷ y sus resultados no muestren diferencias significativas respecto al resto de un conjunto de *comparables*.

Las empresas, por su parte, sostienen que en los casos en los que los métodos tradicionales no pueden ser empleados y, por tanto, hay que utilizar el TNMM, las autoridades nacionales deben aceptar búsquedas de comparabilidad fuera del país. Alegan en apoyo de esta opinión, por un lado, que los datos estadísticos demuestran que los intervalos de precios *arms's length* son iguales por lo general en el ámbito europeo y en el nacional; por otro lado, que la búsqueda en bases de datos locales incrementa los costes de cumplimiento.

⁴⁴ Pág. 281.

⁴⁵ JTPF/019/REV3/2003/EN, apartado C, párrafos 60 y sigs.

⁴⁶ Un estudio más detenido se encuentra en el borrador de documento de trabajo «on Database Searches for Comparables», JTPF/005/2004/EN, de 1 de marzo de 2004.

⁴⁷ Alude a los enumerados en los párrafos 1.19 a 1.35 de las Guidelines de la OCDE. Son los siguientes: 1. Características de los bienes o servicios. 2. Análisis funcional. 3. Términos contractuales. 4. Circunstancias económicas. 5. Estrategias de negocios.

El documento de trabajo formula también algunas consideraciones sobre los métodos de determinación de los precios *arm's length* ⁴⁸, acerca de los cuales señala que existe una cierta indeterminación en la UE ⁴⁹. Sostiene que a fin de ajustarse a la posición de la OCDE debe darse preferencia a los métodos tradicionales basados en las operaciones y que los contribuyentes deberían demostrar que han hecho un esfuerzo razonable para usar esos métodos, pero las dificultades prácticas para su aplicación pueden requerir cierta flexibilidad respecto a la admisión de los métodos basados en el beneficio de las operaciones, en particular el TNMM, sin alterar, sin embargo el orden propugnado por la OCDE. Propone, en consecuencia, que el FCPT reconozca que el TNMM sigue siendo un método utilizable como último recurso.

Propone también este documento que el FCPT declare que las búsquedas de *comparables* en bases de datos cuando se aplican los métodos tradicionales o el TNMM son con frecuencia en la práctica un importante instrumento para determinar el carácter *arm's length* de los operaciones intra-grupo. Acepta, por otra parte, la opinión de las empresas en el sentido de que los análisis de comparabilidad pan-europeos o no nacionales arrojan intervalos de resultados fiables, semejantes a los específicos de cada país. Por ello propone el documento que el FCPT recomiende a las administraciones fiscales que no rechacen automáticamente los *comparables* hallados en bases de datos pan-europeas, sino que las evalúen en vista de las circunstancias de caso concreto.

Por último, recomienda a las autoridades fiscales nacionales que cuando el contribuyente demuestre que ha hecho esfuerzos razonables para aplicar en primer lugar los métodos tradicionales basados en las operaciones recomendados por la OCDE, y documente sólidamente sus búsquedas de comparabilidad, especialmente el cumplimiento de los cinco factores de comparabilidad de la OCDE ⁵⁰, la utilización de *comparables* no nacionales no determine por sí misma la imposición de sanciones.

4. CUESTIONES PENDIENTES

En sus dos años de reuniones el FCPT no ha conseguido cumplir totalmente con su programa inicial de trabajo. En vista de ello, la Comisión manifestó en su comunicación sobre las actividades del Foro de 23 de abril de 2004 ⁵¹ su propósito de prorrogar hasta final de 2004 el periodo inicial de dos años previsto para sus actividades. Efectivamente estaban previstas dos reuniones en este tiempo, los días 16 de septiembre y 14 de diciembre de 2004 ⁵². Los temas que se preveía tratar en ellas

⁴⁸ Párrafos 81 y sigs.

⁴⁹ Párrafo 12.

⁵⁰ *Cfr.* nota 46.

⁵¹ COM(2004) 297 final, párrafo 11.

⁵² MEMO/04/96, de 27 de abril de 2004.

son el de las exigencias de documentación y su posible estandarización en la UE, asunto incluido en el orden del día de la primera de dichas reuniones, y el de los acuerdos previos en materia de precios de transferencia (*Advance Pricing Agreements, APAs*), este último no abordado en las reuniones anteriores del FCPT⁵³. La comunicación añade que en vista de los resultados generales y otras cuestiones que identifique y proponga el foro para su debate, la Comisión podrá decidir prorrogar el mandato del Foro durante dos años más.

Ante esta posibilidad de ampliación de la duración del mandato del FCPT se están tratando de determinar las cuestiones pendientes de estudio por esta asamblea. Un borrador de documento sobre el programa de trabajo del Foro⁵⁴ menciona como cuestiones pendientes del programa de trabajo de 2002 el examen de posibles medidas preventivas para evitar la doble imposición y la aceptabilidad de los precios de transferencia para las administraciones fiscales (incluidos los APAs). Entre las primeras se incluyen⁵⁵ la transparencia entre las administraciones fiscales y las empresas y las consultas entre administraciones antes de hacer ajustes. Como cuestiones nuevas, el borrador enumera algunas relacionadas con los procedimientos de resolución de controversias que se pusieron de manifiesto en el primer informe del Foro, a las que ya hemos aludido más atrás:

- Intereses de demora.
- Sanciones impuestas con ocasión de los ajustes de los precios de transferencia.
- Interacción entre los procedimientos amistoso y arbitral y los recursos administrativos y jurisdiccionales.

Según el calendario propuesto, las medidas preventivas de la doble imposición, la aceptabilidad de los precios de transferencia por las administraciones (incluidos los APAs) y los intereses serán examinados en las reuniones que se celebren en 2005 y las sanciones y las relaciones entre los procedimientos internacionales y los recursos internos en las de 2006. En este último año se estudiará también la influencia de los sistemas contables sobre los precios de transferencia. Se trata de una cuestión suscitada por las empresas⁵⁶, con referencia a las reglas de los IAS (p.e. en las búsquedas pan-europeas de *comparables*).

Durante los dos años adicionales se hará también un seguimiento de la puesta en práctica del Código de Conducta sobre la CA y del proceso de ratificación por los nuevos Estados miembros.

⁵³ Algunos de los principales problemas que plantean los APAs se enuncian en el documento «Issues for debate» (JTPF/003/2002/EN).

⁵⁴ JTPF/008/REV1/2004/EN («Draft Revised Secretariat working document for the EU Joint Transfer Pricing Forum on its Work program»), de 2 de junio de 2004.

⁵⁵ Draft working programme 2002-2004 (JTPF006/2002/EN/REV), aprobado en la segunda reunión del FCPT de 4 de diciembre de 2002.

⁵⁶ Contribution from business to the possible extension of the Forum's two years mandate, JTPF/011/BACK/2004/EN.

El borrador de programa del Secretariado no menciona otras diversas cuestiones cuya inclusión había sido propuesta por las empresas ⁵⁷ o por las administraciones ⁵⁸. Tiene especial relevancia la relacionada con los métodos de determinación de los precios de transferencia, sugerida, con unos u otros matices, tanto por aquéllas como por éstas. Las empresas proponen la armonización de las metodologías, sin perjuicio de las Guidelines de la OCDE, en vista de las discrepancias que perciben en la aplicación del principio *arm's length* entre los Estados miembros. Las administraciones sugieren la elaboración de un sistema o jerarquía de los métodos, en particular en los casos en los que se realizan funciones y operaciones complejas y no hay *comparables* disponibles, como en los de operaciones singulares o sobre intangibles, y apuntan la posibilidad de recomendar en tales casos a las empresas y las administraciones un «planteamiento residual» uniforme, es decir, aplicar diferentes métodos de determinación de precios de transferencia en varios pasos consecutivos.

Una cuestión de interés propuesta por las empresas y no recogida en el borrador de programa del Secretariado es la de las metodologías para empresas reguladas (banca y seguros y empresas en las que el precio al consumidor u otros aspectos está regulado de manera distinta en los diversos países).

⁵⁷ Doc. cit. en la nota anterior.

⁵⁸ Contribution from Member States on the possible extension of the Forum's two years mandate, JTPF/014/BACK/2004/EN.