

CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS PARA GRANDES EMPRESAS

La web de la AEAT (www.agenciatributaria.es) incluye en el apartado “**Le interesa conocer**”, desde el 23 de julio, una amplia referencia respecto del CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS PARA GRANDES EMPRESAS.

Resulta de especial interés conocer sus contenidos y tener en cuenta que existen, paralelamente, otros FOROS, como el de Profesionales de la Asesoría Fiscal, por ejemplo, cuyos trabajos también serán incluidos en el futuro en la web de la AEAT.

El contenido de la referencia es el siguiente:

Código de Buenas Prácticas Tributarias para Grandes Empresas (23-julio-2010).

- Código de Buenas Prácticas Tributarias
- Foro de Grandes Empresas
 - o Nota informativa
 - o Normas de funcionamiento
 - o Sesiones
 - Primera sesión-10 julio de 2009
 - Segunda sesión-03 diciembre de 2009
 - Tercera sesión-20 julio de 2010
 - o Código de Buenas Prácticas Tributarias
 - o Grupos de Trabajo
 - Constitución de Grupos de Trabajo
 - Grupo de Trabajo Precios de transferencia: documento de conclusiones
 - o Documentación adicional
 - OCDE-Comunicado Tercera reunión foro OCDE de Administración Tributaria Seúl 14-15 septiembre 2006
 - OCDE-Comunicado Cuarta reunión Foro OCDE de Administración Tributaria Ciudad del Cabo 10-11 enero 2008
 - Acuerdo Consejo de Ministros 14 agosto 2008 de aprobación medidas a corto plazo de reducción cargas administrativas

A cada uno de esos apartados se accede directamente desde la web de la AEAT. En esta ocasión únicamente seleccionamos los siguientes contenidos:

Código de Buenas Prácticas Tributarias para Grandes Empresas (23-julio-2010).

El Código de buenas prácticas tributarias ha sido aprobado por el **Foro de Grandes Empresas**.

Se trata de una **iniciativa pionera** en el mundo, fruto del trabajo de cooperación entre la Agencia Tributaria y una amplia representación del tejido empresarial, basado en los principios de transparencia y confianza mutua.

Para las empresas que **se adhieran** significa ratificar su compromiso con las mejores prácticas de gobierno corporativo, con la transparencia y cooperación en la práctica fiscal, así como la colaboración con la Administración en la detección de prácticas fraudulentas.

Para la Agencia Tributaria supone el compromiso de aportar una **mayor seguridad jurídica** en la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

NOTA SOBRE LA PUESTA EN FUNCIONAMIENTO DEL FORO DE GRANDES EMPRESAS ANTECEDENTES

El **Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005** establece entre sus medidas organizativas para reforzar la coordinación interna y la integración funcional en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) la creación de una **Delegación Central de Grandes Contribuyentes** como único interlocutor con las grandes empresas adscritas a la misma. Ello ha supuesto un cambio de organización y cultura y un marco de relación consolidado, aunque mejorable.

Para ello, la **actualización del Plan de Prevención llevada a cabo en 2008** prevé la puesta en marcha de un nuevo tipo de relación cooperativa con un número reducido de grandes empresas en dos fases:

1ª. De forma inmediata, la creación de un **foro de discusión** con los grandes contribuyentes en el que se analicen, a través de reuniones conjuntas o sectoriales, los principales problemas que se plantean en la relación entre las grandes empresas y la Administración tributaria y se valore la extensión del modelo de relación cooperativa.

2ª. En un momento posterior, la **posible implantación de un marco especial** a través del cual la Administración proporcionaría, en plazos acordes con las necesidades de las empresas, un criterio sobre las **consecuencias fiscales** de sus operaciones a cambio de una total transparencia sobre las mismas, siempre que las empresas que **voluntariamente** se acojan a ese marco especial ofrezcan cuanta información sea necesaria para que la Administración pueda fijar su criterio.

Con el foro de Grandes Empresas, se trataría de poner en marcha la primera de las fases indicadas.

Asimismo, el **Acuerdo del Consejo de Ministros del 14 de agosto de 2008** aprueba determinadas medidas a corto plazo para **reducir las cargas administrativas** de las empresas, entre las que se señala el establecimiento de contactos directos con los Consejos de Administración de las grandes empresas y creación de un foro de empresas para debatir los temas que más puedan interesar a este tipo de contribuyentes.

En este mismo sentido, la **OCDE**, en el **Foro de Administración Tributaria (Seúl, 2006 y Ciudad del Cabo, 2008)**, ha llegado a las siguientes conclusiones:

- Debe partirse de la premisa de que los administradores de las empresas son **responsables ante los accionistas** de la realización de una **buena gestión** de la actividad corporativa, máxime en los actuales tiempos de crisis financiera global.
- Dentro de la **actividad gerencial**, la manera de afrontar la gestión del **riesgo fiscal** puede afectar a los **resultados** financieros y a la **reputación** de la empresa.

Por ello se considera que los directores generales y los consejos de administración deben aumentar su interés en **la gestión del riesgo fiscal como parte del gobierno corporativo**.

Las Administraciones Fiscales desempeñan una función capital y deben asegurarse de **que los consejos de administración conozcan que son los responsables finales de las estrategias fiscales**. Se afirma que las Administraciones Fiscales están, en este sentido, potenciando las relaciones con las grandes empresas, como vía para obtener numerosos beneficios mutuos.

Por otra parte, el **Informe del grupo especial de trabajo sobre buen gobierno de las sociedades cotizadas de 19 de mayo de 2006 de la CNMV (“Código de Buen Gobierno”)** indica que el interés de los accionistas proporciona una guía de actuación que habrá de desarrollarse respetando las exigencias impuestas por el Derecho, por ejemplo, en normas fiscales.

En este sentido, entre las **Recomendaciones** que se realizan al Comité de Auditoría, se indica la necesidad de que la política de control y gestión de riesgos identifique al menos los **distintos tipos de riesgo** (operativos, tecnológicos, financieros, legales, reputacionales, ...), así como los **sistemas de información y control interno** que se utilizarán para controlar y gestionar los citados riesgos, incluidos los pasivos contingentes o riesgos fuera de balance.

Finalmente, conviene señalar que en 2008 se realizó una **encuesta** entre empresas adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en la que éstas manifestaron que la AEAT ofrece buenos **mecanismos de ayuda** en la confección de declaraciones, una moderna **tecnología** al servicio de los contribuyentes y una actitud positiva y flexible en el área de **información y asistencia**. Así, la valoración por parte de las grandes empresas es globalmente satisfactoria en las actuaciones de información y asistencia y no tanto en el **área del control**, en el que opinan que se pueden introducir algunas mejoras.

PUESTA EN FUNCIONAMIENTO

En el marco indicado, se va a poner en funcionamiento un **Foro de Grandes Empresas** como **órgano de relación cooperativa para promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la Administración tributaria del Estado**, basada en los principios de transparencia y confianza mutua, a través del conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario.

En este sentido, se ha establecido contacto con un conjunto de empresas adscritas a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes que, en función de su volumen de facturación, volumen de deuda tributaria ingresada, volumen de información suministrada a la Administración tributaria, número de trabajadores, sector de actividad y distribución geográfica, se han considerado representativas de todas ellas y susceptibles de una ágil interlocución a estos efectos.

La participación inicial de un reducido grupo de empresas no debe interpretarse en modo alguno como una señal de privilegio para estos participantes respecto de los demás contribuyentes, puesto que, en todo caso, **los acuerdos que se adopten en el Foro serán de aplicación general a todos los obligados tributarios afectados.**

Finalmente, cabe indicar que el conjunto inicial de participantes en el Foro puede perfectamente modificarse en el futuro e incluso crearse **otros foros** para ámbitos territoriales concretos.

NORMAS DE FUNCIONAMIENTO

Las Normas de funcionamiento, así como los posibles temas a tratar en el seno del Foro, son desarrollados en las Normas de funcionamiento del Foro.

Los criterios que subyacen en dichas Normas son los siguientes:

- El Foro tiene **carácter informal, asociativo, flexible y desburocratizado**.
- **Funciona en Pleno y en Grupos de trabajo**. El Pleno identifica los problemas y adopta los acuerdos y los Grupos de trabajo analizan los problemas y proponen las soluciones.
- La participación en el Pleno se configura al **máximo nivel de representación**: Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos y Consejo de Dirección de la AEAT por un lado y miembros de los Consejos de Administración de las empresas por el otro.
- La participación en los Grupos de trabajo se establece a un nivel más **técnico y flexible**.

VALORACIÓN DE LAS EMPRESAS

La acogida inicial por las empresas participantes ha sido **muy favorable**, indicando que se trata de una muy buena iniciativa, que supone un **cambio “drástico” del modelo de relación** con la Administración tributaria y que puede facilitar la **prevención del riesgo fiscal**.

Madrid, 6 de julio de 2009

* * *

CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS

INTRODUCCIÓN

Las empresas desempeñan un papel muy importante en la vida social, no sólo como generadoras de empleo y riqueza, sino como agentes de desarrollo en las comunidades en las que se insertan. Las empresas son conscientes de ello y ya desde hace años buscan fortalecer su **responsabilidad social**, que implica seguir una serie de conductas que van más allá del respeto y estricto cumplimiento de las leyes y las normas, para adoptar posturas de contribución activa y voluntaria de la mejora social, económica y ambiental.

La existencia de un adecuado sistema tributario es un elemento destacado del marco institucional de un país, lo que justifica que ciudadanos, agentes sociales y autoridades se involucren activamente para su mejor desarrollo y efectiva aplicación.

En esa línea, el presente **Código de Buenas Prácticas Tributarias** contiene **recomendaciones, voluntariamente asumidas por la Administración Tributaria y las empresas**, tendentes a mejorar la aplicación de nuestro sistema tributario a través del incremento de la **seguridad jurídica**, la **cooperación recíproca** basada en la **buena fe** y **confianza legítima** entre la Agencia Tributaria y las propias empresas, y la aplicación de **políticas fiscales responsables** en las empresas con conocimiento del Consejo de Administración.

Estas recomendaciones se formulan con **carácter no exhaustivo y flexible**, permitiendo que las empresas que las asuman puedan adaptarlas a sus propias características.

Una correcta gestión tributaria por parte de las empresas y una mayor seguridad jurídica en materia fiscal conlleva una mayor fortaleza en sus resultados económicos, minorando sus riesgos, incluyendo los reputacionales.

Los principios de buena fe y confianza legítima que legalmente rigen el funcionamiento de las Administraciones Públicas cobran especial relevancia en Foro de Grandes Empresas el actual sistema tributario. No sólo por la mayor exigencia de su normativa, sino también porque los sistemas económicos exigen de las empresas, y especialmente de aquellas con un componente internacional, una mayor complejidad de sus operativas.

En este escenario, la **adecuada gestión de los riesgos** inherentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las empresas demanda una mayor cooperación recíproca con la Administración Tributaria. Con mayor motivo cuando una de las dos grandes líneas de actuación de la Agencia Tributaria de acuerdo con la normativa que la regula consiste en la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente.

Más allá de que la Agencia Tributaria garantice en el desarrollo de su actividad el pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes, una Administración Tributaria moderna exige una **proximidad mayor** con las empresas, tanto como **principales contribuyentes** como por su valiosa actuación como **colaboradores tributarios**.

Esta proximidad debe caracterizarse no sólo por un conocimiento mejor y más detallado de la actuación del contribuyente, sino también por velar por la **máxima publicidad y perdurabilidad de sus criterios interpretativos y de actuación**.

En definitiva, es este compromiso de la Administración Tributaria el que debe dotar de la necesaria **seguridad jurídica** a los contribuyentes y permite un **cumplimiento mejor y más eficaz de las obligaciones tributarias**.

Por todo ello, **la gestión tributaria debe configurarse, no como un procedimiento de partes enfrentadas, sino como una colaboración para un fin común**.

En este marco, el **objetivo del Código** es **promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, Agencia Tributaria) y las empresas que lo suscriban, relación basada en los principios de transparencia y confianza mutua**, que debe dar lugar, por tanto, a un desarrollo de la misma conforme a los **principios de buena fe y lealtad** entre las partes, todo lo cual aumentará la eficacia de los controles de la Administración Tributaria y reducirá la inseguridad jurídica a la que podrían estar expuestas las empresas y la **litigiosidad** que surge entre ambas.

BUENAS PRÁCTICAS FISCALES

1. TRANSPARENCIA, BUENA FE Y COOPERACIÓN CON LA AGENCIA TRIBUTARIA EN LA PRÁCTICA FISCAL EMPRESARIAL.

1.1. Son buenas prácticas que deben ser fomentadas por las Empresas todas aquellas que conduzcan a la **reducción de riesgos fiscales** significativos y a la **prevención** de aquellas conductas susceptibles de generarlos.

1.2. Las empresas evitarán la utilización de **estructuras de carácter opaco** con finalidades tributarias, entendiéndose por tales aquellas en las que, mediante la **interposición de sociedades instrumentales a través de paraísos fiscales o territorios no cooperantes** con las autoridades fiscales, estén diseñadas con el propósito de impedir el conocimiento, por parte de la Agencia Tributaria, del **responsable final** de las actividades o el **títular** últimos de los bienes o derechos implicados.

1.3. Las empresas y la Agencia Tributaria colaborarán en la detección y búsqueda de soluciones respecto a aquellas **prácticas fiscales fraudulentas** que puedan desarrollarse en los mercados en los cuales están presentes para erradicar las ya existentes y prevenir su extensión.

1.4. El **Consejo de Administración** u órgano equivalente estará informado de las políticas fiscales aplicadas por la compañía. Antes de formular las **cuentas anuales** y presentar la **declaración del Impuesto sobre Sociedades**, el responsable de los asuntos fiscales de la compañía **informará** al Consejo, directamente o a través de la Comisión de Auditoría, de las políticas seguidas durante el ejercicio.

Sin perjuicio de ello, en el caso de operaciones o asuntos que deban someterse a la aprobación del Consejo de Administración u órgano equivalente se informará de cuáles son las **consecuencias fiscales** de las mismas cuando constituyan un **factor relevante**.

2. TRANSPARENCIA Y SEGURIDAD JURÍDICA EN LA APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS POR PARTE DE LA AGENCIA TRIBUTARIA.

2.1. La Agencia Tributaria procurará que en sus actuaciones se tengan en cuenta los **precedentes administrativos** y velará porque en la interpretación de las normas se respete la **unidad de criterio** de la Administración tributaria. A tal fin, la Agencia Tributaria aplicará los criterios interpretativos que se desprendan de la **doctrina administrativa y jurisprudencial**. En ausencia de tal doctrina, cuando tuviese dudas sobre el criterio a aplicar, solicitará **informe a la Dirección General de Tributos** en el ámbito de su competencia.

Los **Directores de Departamento** de la Agencia Tributaria informarán al **Comité Permanente de Dirección** de la misma de aquellos **criterios interpretativos** que pretendan aplicar en sus actuaciones, siempre que se refieran a cuestiones de especial trascendencia o que puedan generar controversias significativas con los contribuyentes y **en las que no exista criterio** establecido por la Dirección General de Tributos, el Tribunal Económico-Administrativo Central o los Tribunales de Justicia.

2.2. Sin perjuicio de la regulación aplicable en cuanto a la interpretación y calificación de las normas tributarias y de la labor de información y asistencia a los obligados tributarios, **la Agencia Tributaria hará públicos los criterios que aplica en sus procedimientos de control en tanto sean susceptibles de ser aplicados con carácter general**.

2.3. La Agencia Tributaria establecerá **procedimientos adecuados** para permitir que aquellos contribuyentes que tengan dudas sobre el tratamiento tributario de determinadas operaciones u operativas puedan conocer, con la rapidez requerida por el caso, los **criterios** que la Administración aplicaría en tales operaciones u operativas.

2.4. Los contribuyentes podrán presentar un **anexo explicativo junto con las declaraciones tributarias**, manifestando los **criterios** seguidos en la preparación de las mismas así como los **hechos** en los que se basan, lo cual, si los hechos se adaptan a la realidad y los criterios están razonablemente fundamentados, será valorado favorablemente por la AEAT **a efectos de determinar la diligencia, el dolo o culpa** a que se refiere la Ley General Tributaria.

2.5. La Agencia Tributaria, en su actividad de aplicación del sistema tributario, garantiza el **pleno ejercicio de los derechos de los contribuyentes**.

3. REDUCCIÓN DE LA LITIGIOSIDAD Y EVITACIÓN DE CONFLICTOS.

3.1. La Agencia Tributaria y las empresas tienen como objetivo que sus relaciones sean constructivas, transparentes y basadas en la mutua confianza. Para conseguirlo, ambas partes deberán procurar **minorar los conflictos derivados de la interpretación** de la normativa

aplicable, favoreciendo el uso de los instrumentos que, al efecto, establece el Ordenamiento Jurídico Tributario.

3.2. La Agencia Tributaria y las empresas utilizarán todas las posibilidades que ofrece el **carácter contradictorio del procedimiento inspector, potenciando el acuerdo** en todas las fases procedimentales en que ello sea factible y asumiendo las siguientes **prácticas**:

(1) La Agencia Tributaria facilitará lo antes posible al contribuyente el conocimiento de los **hechos susceptibles de regularización**, de manera que, a lo largo de las actuaciones inspectoras, se facilite **el mayor intercambio de pareceres posible** y se posibilite cuanto antes la corrección de las actuaciones de la empresa a futuro.

(2) La Agencia Tributaria comunicará al contribuyente, en el **trámite de audiencia previo a las actas de inspección**, los hechos que influyan en la eventual propuesta de regularización. Asimismo, a petición de éste, se le indicarán los **conceptos esenciales** que se van a regularizar y procurará facilitarse, a título orientativo, una **cuantificación provisional de la liquidación** que resultaría de acuerdo con los datos disponibles en ese momento.

(3) La Agencia Tributaria incorporará en la **motivación de los actos** en que se base la propuesta de regularización una **valoración expresa de las alegaciones** del contribuyente.

Para facilitar que las **alegaciones** presentadas sean valoradas adecuadamente, las empresas procurarán informar de ello al órgano que tramita el procedimiento tan pronto las presenten, indicando el lugar de presentación e intentando facilitar una copia de las mismas, preferentemente por medios electrónicos. Asimismo, las empresas procurarán informar de las **solicitudes de ampliación del plazo** para formular alegaciones tan pronto las presenten, indicando el lugar de presentación.

(4) La Agencia Tributaria atenderá de modo efectivo, en las **inspecciones de grupos**, las alegaciones que pudieran formularse contra las diligencias levantadas a las sociedades dominadas, previas al acta consolidada.

(5) La Agencia Tributaria procurará que todas las cuestiones de hecho relevantes para practicar la liquidación así como la actividad probatoria correlativa, se conozcan y discutan adecuadamente durante las actuaciones inspectoras **previas a la firma del acta** o, en su caso, en las **actuaciones complementarias** que se acuerden al efecto.

(6) La Agencia Tributaria y las empresas potenciarán los **acuerdos** y las **conformidades** en el procedimiento inspector.

(7) Asimismo, se procurará que todas las cuestiones de hecho relevantes para instruir, en su caso, el **expediente sancionador**, se conozcan y discutan adecuadamente con anterioridad a la resolución del mismo.

3.3. Para reducir la **carga fiscal indirecta** que representa para los contribuyentes el cumplimiento de determinadas obligaciones y la atención de determinados procedimientos, la Agencia Tributaria intentará **delimitar lo más posible el objeto de los requerimientos y declaraciones informativas** y procurará **limitar la duración** de los procedimientos de comprobación e investigación al **tiempo estrictamente necesario** para poder realizar una adecuada actuación de control.

Por su parte, las empresas procurarán **facilitar la información y documentación** solicitada por la Agencia Tributaria, así como toda aquella que pueda ser relevante para el desarrollo de los correspondientes procedimientos, de la forma más rápida y completa posible.

ANEXO

ADHESIÓN AL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS Y SEGUIMIENTO DE LA APLICACIÓN DEL MISMO

1. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN.

El presente Código ha sido elaborado y aprobado por el Foro de Grandes Empresas para promover una **relación recíprocamente cooperativa** entre la Agencia Tributaria y las empresas que lo suscriban. El Código será aplicado por la Agencia Tributaria y por todas las empresas que **se adhieran** al mismo, comprometiéndose las partes afectadas a su desarrollo e implementación en sus respectivos ámbitos de competencia. No obstante, la Agencia Tributaria desarrollará gradualmente el apartado 2.3. del mismo, teniendo en cuenta el número de empresas adheridas.

2. PROCEDIMIENTO DE ADHESIÓN.

La decisión de adhesión al Código de Buenas Prácticas Tributarias **deberá formalizarse a través de un acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente de la entidad, que se comunicará a la Agencia Tributaria.** De la misma forma podrá comunicar en cualquier momento su baja del mismo. **La adhesión y baja deberán ser a la totalidad del Código,** no siendo admisible la adhesión o baja parcial a apartados específicos del mismo.

La Agencia Tributaria podrá informar de cuáles son las entidades adheridas al Código, salvo manifestación expresa en contra de la empresa afectada, a través de la Secretaría Técnica del Foro. El **informe anual de gobierno corporativo** de las empresas adheridas al Código deberá reflejar el efectivo cumplimiento por parte de aquéllas del contenido de éste. En el supuesto de que dicha cuestión no aparezca reflejada en el informe, se entenderá, salvo que medie justificación suficiente, que la entidad ha decidido renunciar al mismo.

3. COMISIÓN DE SEGUIMIENTO.

El Pleno del Foro de Grandes Empresas determinará la creación de una **Comisión de Seguimiento** de la aplicación del Código de Buenas Prácticas Tributarias, compuesta por seis miembros, nombrados anualmente a partes iguales por la Agencia Tributaria y las empresas participantes en el Foro.

La condición de Presidente recaerá en uno de los miembros nombrados por la Agencia Tributaria y la de Secretario en un miembro de entre los nombrados por las empresas.

Los acuerdos de la Comisión de Seguimiento se adoptarán por consenso entre sus miembros.

El Foro de Grandes Empresas es la sede en la que la Agencia Tributaria y las Grandes Empresas han de estudiar y convenir la inclusión en el Código de nuevas materias y la interpretación de las recomendaciones del mismo.

Constituye una finalidad primordial de la Comisión de Seguimiento presentar a la consideración de aquél, tanto las cuestiones de interpretación que considere oportunas, como la oportunidad de abordar nuevas materias, sin perjuicio de cualesquiera otras iniciativas que puedan ayudar a la materialización y puesta en práctica del Código.

La Comisión de Seguimiento se reunirá con carácter general una vez al semestre, sin perjuicio de que lo pueda hacer tantas veces como se considere necesario por la representación de la Agencia Tributaria o de las empresas.

La actuación de la Comisión de Seguimiento estará guiada por los principios de transparencia, confianza mutua, buena fe y lealtad que presiden el Código de Buenas Prácticas Tributarias.

Todos los datos, informes o antecedentes de cualquier naturaleza presentados a la Comisión de Seguimiento u obtenidos por la misma en el desempeño de sus funciones tendrán **carácter reservado**, estando sus miembros obligados al más estricto y completo sigilo respecto de los mismos. La Comisión de Seguimiento no podrá conocer sobre situaciones particulares de las empresas adheridas al Código, no pudiendo por tanto intervenir en ningún procedimiento tributario en curso.

* * *

GRUPOS DE TRABAJO

- Constitución de Grupos de Trabajo
- Grupo de Trabajo Precios de transferencia: documento de conclusiones

(...)

GRUPO DE TRABAJO: PRECIOS DE TRANSFERENCIA CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

CRITERIOS SOBRE ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN

Los Acuerdos previos de valoración (en adelante, APAS) son **procedimientos basados en la confianza entre el contribuyente y la Administración tributaria con la finalidad de establecer un marco jurídico estable para las operaciones vinculadas durante una serie de períodos impositivos.**

Si esta confianza se rompe por la actuación de cualquiera de las partes, el sistema de APAS pierde todas sus ventajas. En este sentido, la AEAT se compromete a difundir las siguientes **conclusiones** en relación con las APAS:

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

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

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

Además, en el caso de desistimiento o desestimación, la Administración debe devolver al contribuyente la documentación aportada.

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

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

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

Este desistimiento no debe por sí sólo implicar una comprobación de los precios de transferencia de un contribuyente.

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

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

Los procedimientos de inspección y de acuerdos previos de valoración tienen carácter independiente, y en principio objetos distintos. Así, los procedimientos de comprobación recaen sobre ejercicios pasados, mientras que los APAS, por naturaleza, afectan a ejercicios futuros. No obstante esta clara diferencia (temporal), pueden existir supuestos en que ambos procedimientos versen sobre materias comunes.

El caso más evidente es cuando se solicita un APA sobre una operación que al mismo tiempo, respecto de ejercicios pasados, se está investigando, y no ha habido cambios sustanciales en las funciones o riesgos asumidos.

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

- APA presentado con posterioridad al inicio de un procedimiento inspector. Podría simultanearse la tramitación de los dos procedimientos en los siguientes supuestos:
 - Cuando el APA versa sobre las mismas transacciones que están siendo objeto de comprobación, pero ha cambiado el modelo de negocio o de forma significativa la atribución de funciones y riesgos entre las partes.
 - Cuando el APA tiene como objeto transacciones extraordinarias o puntuales que no se han producido en los períodos objeto de comprobación.
- APA presentado antes del inicio del procedimiento de inspector. En este caso, podría finalizarse el APA, si el estado de tramitación del mismo se encuentra muy avanzado y las contingencias que determinan el inicio del procedimiento inspector no están próximas a la prescripción.

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

IDIOMA DE LA DOCUMENTACIÓN DE OPERACIONES VINCULADAS

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

El carácter internacional de las empresas multinacionales hace que una gran parte de su documentación se produzca en un idioma distinto de los oficiales en España.

Es un hecho que las multinacionales en su funcionamiento diario suelen utilizar un idioma común de comunicación y de gestión que trasciende a los idiomas locales de los países en que están implantadas, siendo también un hecho fácilmente constatable que hoy el idioma común que permite entenderse a personas de distintos países es el inglés.

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

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

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

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

No obstante, y con el fin de minorar la carga administrativa indirecta de los contribuyentes y de seguir los consejos del Foro Europeo, la Agencia Tributaria tratará de facilitar, teniendo en cuenta las circunstancias de cada caso, el tipo de documentación y las explicaciones dadas por el contribuyente, que determinada documentación pueda aportarse en un idioma no oficial en España, normalmente el inglés.

A tales efectos, y en función de los medios disponibles en cada momento, se proporcionará a los funcionarios que deban analizar dicha documentación, cuando así lo necesiten, el apoyo necesario para solventar los problemas que esta circunstancia pueda generar.

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

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

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

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

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

a) Operaciones que supongan gastos o ingresos contables. Para su inclusión en la información de operaciones vinculadas debe atenderse al criterio de devengo contable de dichas operaciones con independencia de cuando se produzca la corriente monetaria.

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

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

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

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

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

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

El límite establecido de 100.000 euros no incluye IVA.

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

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

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

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

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

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

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

* * *

DOCUMENTACIÓN ADICIONAL (disponible en la web de la AEAT)
--

- OCDE-Comunicado Tercera reunión foro OCDE de Administración Tributaria Seúl 14-15 septiembre 2006
- OCDE-Comunicado Cuarta reunión Foro OCDE de Administración Tributaria Ciudad del Cabo 10-11 enero 2008
- Acuerdo Consejo de Ministros 14 agosto 2008 de aprobación medidas a corto plazo de reducción cargas administrativas

* * *