

CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO COOPERATIVO Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

José Ángel Gómez Requena

Profesor Contratado Doctor Interino de Derecho

Financiero y Tributario

Centro Internacional de Estudios Fiscales

Universidad de Castilla-La Mancha (España)

Resumen

Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia suelen producir una alta conflictividad, especialmente en el seno de grandes grupos multinacionales. Esta conflictividad es negativa tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes.

Es preciso diseñar herramientas de cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias en precios de transferencia. En este sentido, los Acuerdos Previos de Valoración sobre precios de transferencia (APA) estimulan el cumplimiento tributario, evitan el conflicto y dan seguridad jurídica a los contribuyentes.

El presente trabajo analiza los aspectos más importantes de los APA, el procedimiento sobre su adopción en Derecho tributario español y pone de manifiesto la importancia de ampliar su alcance a todos los contribuyentes, especialmente tras las consecuencias provocadas por la pandemia por Covid-19.

Palabras clave

Acuerdo previo de valoración sobre precios de transferencia, Cumplimiento cooperativo, precios de transferencia.

Abstract

Controlled transactions and transfer pricing tend to produce high levels of tax disputes, especially within large multinational groups. This conflict is negative both for the tax administrations and for the taxpayers.

It is necessary to design tools for cooperative compliance with tax obligations in transfer pricing. In this sense, the Advanced Pricing Agreements (APA) stimulate tax compliance, avoid conflict and provide legal certainty to taxpayers.

This paper analyzes the most important aspects of APAs, the procedure for their adoption in Spanish tax law, and highlights the importance of expanding their scope to all taxpayers, especially after the consequences caused by the Covid-19 pandemic.

Keywords

Advanced Pricing Agreement, Tax Compliance, Transfer Pricing.

Cómo referenciar: Gómez Requena, J.A. (2022). Cumplimiento tributario cooperativo y precios de transferencia. *Revista Técnica Tributaria* (136), 281-302

SUMARIO

1. Introducción: las operaciones vinculadas y el cumplimiento tributario
2. Cuestiones conceptuales y jurídico tributarias acerca de los APA
 - 2.1 ¿Qué es un APA? Aspectos sobre su naturaleza jurídica
 - 2.2. Marco normativo de los APA
 - 2.3. Tipos de APA
3. La adopción de un APA en derecho tributario español
 - 3.1. Contactos previos o *pre-filing*
 - 3.2. Solicitud
 - 3.3. Instrucción
 - 3.4. Formalización del APA
4. Impacto del Covid-19 sobre los APA en la fiscalidad internacional
5. Reflexiones finales

1. Introducción: las operaciones vinculadas y el cumplimiento tributario

Las operaciones vinculadas son aquellas operaciones que realizan entre sí entidades que se hallan bajo alguna situación de ligazón, influencia mutua o vinculación según la legislación tributaria. Por todos es sabido que estas operaciones han de valorarse en el Impuesto sobre Sociedades correspondiente con arreglo a su valor de mercado. Tanto la doctrina de la OCDE, a través de sus Directrices sobre Precios de Transferencia aplicables a empresas multinacionales y Administraciones tributarias¹, como la normativa doméstica, a través del art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), nos recuerdan la aplicación del principio de plena competencia o *at arm's length* para valorar los precios de transferencia, tanto los derivados de operaciones domésticas como los que procedan de operaciones transfronterizas en el seno de los grupos multinacionales.

Los precios de transferencia no son una ciencia exacta y su dependencia en factores de valoración económicos provoca que afloren constantemente discrepancias entre el valor declarado por el contribuyente y el comprobado por la Administración tributaria, abriéndose disputas que se prolongan en el tiempo y que en ocasiones no acaban con una solución consensuada y efectiva. Esta situación se acentúa más si cabe cuando la operación tiene elementos transfronterizos. En estos supuestos, las disputas intentan solucionarse a través de los procedimientos amistoso y, en su caso, arbitral, dentro de los Convenios de Doble Imposición. Sin embargo, al implicarse los intereses de dos o más Estados miembros en la práctica del ajuste fiscal de las operaciones, es complicado alcanzar una solución que evite la doble imposición económica del contribuyente.

En este contexto, es necesario introducir herramientas de cumplimiento cooperativo en los precios de transferencia que ayuden a los contribuyentes a cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias. Por otra parte, para los intereses de la Administración tributaria también es primordial lograr una efectiva recaudación y evitar una disputa tributaria con el contribuyente que pueda alargarse durante varios años. Las últimas tendencias de cumplimiento cooperativo en nuestro ordenamiento tributario pivotan sobre instrumentos de *soft law* como son los códigos de buenas prácticas. Adicionalmente, se le podría añadir una herramienta que ya existen en el ordenamiento tributario español y que tiene un alcance específico sobre las operaciones vinculadas. Se trata de los Acuerdos Previos de Valoración sobre precios de transferencia o *Advanced Pricing Agreements* (APA).

El art. 18.9 LIS regula los APA como una herramienta preventiva ante posibles controversias que dota de una gran seguridad jurídica al contribuyente. Una vez

1 El 20 de enero de 2022 se han publicado unas nuevas Directrices que actualizan la versión anterior de 2017. Principalmente las modificaciones recaen sobre, en primer lugar, una clarificación acerca de la utilidad a la hora de aplicar el método de distribución del resultado sobre ciertas operaciones, ilustrada mediante numerosos ejemplos. En segundo lugar, unas nuevas orientaciones sobre la valoración y ajustes sobre intangibles de difícil valoración. Y, en tercer lugar, una nueva guía sobre transacciones financieras.

alcanzado un acuerdo entre el contribuyente y la Administración tributaria sobre una o varias operaciones intragrupo se evitaría un futuro procedimiento de comprobación o inspección, siempre y cuando el contribuyente cumpla con lo establecido en el APA y las características de las operaciones sean las mismas. De esta manera, los APA actuarían como puertos seguros que podemos enmarcar dentro de las herramientas de cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias².

El cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias o *tax compliance* está llamado a relajar la conflictividad y favorecer un escenario de cooperación y confianza mutua entre los contribuyentes y la Administración tributaria. Su fisonomía es lo suficientemente amplia como para poder encajar a la perfección en una parcela tan singular y específica de la fiscalidad internacional como son los precios de transferencia. La Administración tributaria puede segmentar a sus contribuyentes en función de los riesgos fiscales existentes sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de tal manera que puede focalizar con mayor eficacia programas particulares sobre contribuyentes con mayor riesgo, en este caso, sobre sus operaciones vinculadas.

El objeto del presente artículo es analizar las líneas generales de los APA entendidos como mecanismos preventivos del afloramiento de conflictividad en los precios de transferencia y como instrumentos de cumplimiento cooperativo que estimularían el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En este sentido, se tendrá en cuenta el impacto de la pandemia causada por el COVID-19 sobre los APA que se encontraban en vigor y sobre los que se van a negociar en el futuro más cercano.

2. Cuestiones conceptuales y jurídico tributarias acerca de los APA

2.1 ¿Qué es un APA? Aspectos sobre su naturaleza jurídica

Un APA es una conjunción de voluntades alcanzadas en un procedimiento presidido por la cooperación y la negociación para prevenir el afloramiento de controversias con relación a los precios de transferencia. El APA tiene por objetivo arrojar seguridad jurídica al contribuyente con carácter previo a la realización de sus operaciones vinculadas, evitando que surjan futuros escenarios de doble imposición.

Siguiendo la definición de las DPT OCDE, un APA es «un acuerdo que determina, con carácter previo a la ejecución de la operación vinculada, una serie de criterios oportunos (relativos, por ejemplo, al método, los comparables, los ajus-

2 Siguiendo a CARRASCO PARRILLA, P.J., las principales características de los programas de cumplimiento cooperativo son: 1. Relación entre Administración tributaria y contribuyentes. 2. Relación basada en la transparencia y confianza mutua. 3. Primacía a la cooperación frente a la confrontación. 4. Disminución de la conflictividad y de la litigiosidad. 5. Reducción de la imposición de sanciones y un aumento de la recaudación tributaria. CARRASCO PARRILLA, P.J (2019), El cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias desde la experiencia española. En H.J. Bertazza (Dir.), *Nuevos paradigmas del Derecho tributario post covid-19* (1ª ed. Pág. 386). Thomson Reuters.

tes pertinentes y las hipótesis críticas relacionadas con eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período»³. Desde esta óptica, un APA nunca fija *ex ante* el beneficio imponible ni la deuda tributaria en el correspondiente impuesto sobre sociedades de una jurisdicción. El APA establece los mecanismos y guías pactados entre la Administración y el contribuyente para que pueda valorarse la operación intragrupo cubierta por el APA conforme al principio de plena competencia. Este es un aspecto importante que permite distinguir los APA de otros acuerdos fiscales «a la carta» o *tax rulings*.

En lo que respecta a su naturaleza jurídica, existen dos perspectivas diferenciadas. *a priori*, la delimitación y rasgos fundamentales de los APA inducen a pensar que su naturaleza jurídica se asimila a la de un contrato entre particulares realizado en el libre ejercicio de la autonomía de la voluntad del art. 1255 del Código Civil. En los países anglosajones con sistema jurídico de *common law*, los APA tiene la naturaleza jurídica de un contrato entre la Administración y el contribuyente⁴.

Sin embargo, para los países de *civil law*, los APA son una figura que resulta de un procedimiento administrativo, debidamente reglado. Es lo que sucede en Derecho tributario español, donde la naturaleza jurídica de un APA es la de un acto administrativo, si bien concurren en él notas particulares como la participación del contribuyente en su adopción. Por lo tanto, pese a que el término «acuerdo» induce a error, no estamos en presencia de un contrato privado, sino ante un acto administrativo, dictado por la Administración en el ejercicio de sus potestades, en el seno de un procedimiento debidamente reglado y que se adopta bajo la cooperación y colaboración mutua de la Administración y del administrado (contribuyente).

Los APA se configuran como una subespecie dentro de un gran género como son los acuerdos previos de valoración del art. 91 Ley General Tributaria. En la normativa tributaria española aparece por primera vez esta técnica convencional para determinar la valoración en el seno del art. 16 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, para la valoración de operaciones vinculadas. Sin embargo, no fue hasta la aprobación de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes la que introdujo el marco general de los llamados «acuerdos previos de valoración». Por lo tanto, puede afirmarse que el género (los acuerdos previos de valoración) fue construido a raíz de la subespecie (los APA), lo cual pone de manifiesto, a nuestro modo de ver, la buena fisonomía de los APA como herramientas de prevención de la conflictividad tributaria y su extrapolación al marco de la mejora del cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Los acuerdos previos de valoración son una herramienta adicional para que la Administración cumpla con su deber de información y asistencia a los obligados tributarios con el fin de prevenir futuros conflictos tributarios en una materia tan indeterminada, en ciertas ocasiones, como es la valoración de cier-

3 Pár. 4.134 Directrices sobre Precios de Transferencia.

4 Cfr. Hortalà Vallvé, J. y Soler Babra, R. (2019). Los acuerdos previos de valoración en T. Cordón Ezquerro (Dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)* (2ª ed., pág. 885). Ediciones CEF.

tos bienes o derechos a los efectos de su inclusión en la base imponible del tributo correspondiente. El art. 91 de la Ley General Tributaria contiene un marco general sobre los acuerdos previos de valoración que habilita a que posteriores leyes y reglamentos propios de cada tributo establezcan el acuerdo previo de valoración específico⁵. Así, por ejemplo, en nuestro ordenamiento tributario podemos encontrar los siguientes acuerdos previos de valoración:

1. Los APA, cuyo campo de actuación se desarrolla en las operaciones intra-grupo (art. 18.9 LIS).
2. Los acuerdos previos de calificación y valoración de activos intangibles (art. 23.6 y 7 LIS).
3. Los acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica.
4. Los acuerdos previos de valoración sobre rendimientos del trabajo en especie del IRPF a los efectos de la determinación del ingreso a cuenta (Disposición Adicional 2ª Reglamento del IRPF).

Es cierto que los acuerdos previos de valoración son actos administrativos en cuya intervención participa el particular de una manera activa, instando el procedimiento y aportando su postura sobre la valoración del bien o derecho que se trate, pero, estos acuerdos participan de la naturaleza jurídica de la fase de comprobación administrativa del valor declarado y el valor comprobado de un bien o derecho, confirmandose así su calificativo de técnica preventiva de conflictos tributarios⁶.

Asimismo, al dar entrada al contribuyente de una manera activa en el procedimiento administrativo que se dirige para llegar a alcanzar el posible acuerdo a través de un acto administrativo se intensifica la terminación convencional de los procedimientos administrativos.

Los APA son una técnica convencional cuya exigencia es primordial, por un lado, dado el carácter democrático y social de nuestro Estado (art. 1.1 Constitución Española) y la garantía de participación de los ciudadanos en los asuntos públicos (art. 23 Constitución Española), y, por otro lado, coherente con la filosofía del pacto a tenor del cual el contribuyente que puede verse afectado por una decisión administrativa es partícipe de la misma garantizando su intervención y añadiendo dosis de negociación con la Administración, existen mayores posibilidades de que el acto administrativo sea aceptado y cumplido por él. Por ello, cuando en materia de precios de transferencia se introduce una solución convencional a la potencial conflictividad tributaria que suele surgir en esta materia con conceptos jurídicos tan indeterminados, podemos afirmar que estamos ante herramientas o posibles programas en manos de la Administración tributaria de cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias.

5 Cfr. Moreno González, S. (2020). Acuerdos previos de valoración en M. Santana Lorenzo y C. García Novoa (dirs.), *Compliance Tributario 2020* (1ª ed., pág. 187). Thomson Reuters Aranzadi.

6 Vicente-Arche Coloma, P. (2002). *Los acuerdos previos de valoración en el IRPF* (1ª ed., págs. 197-202) EDSA.

Pese a que la solución convencional en sentido estricto de los procedimientos administrativos se encuentra expresamente recogida en el art. 86.1 Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas⁷, la legislación procesal tributaria es reticente a incorporar de manera expresa la terminación de los procedimientos tributarios a través de un pacto o convenio dado carácter obligatorio de la liquidación tributaria y la notoria influencia de la indisponibilidad del crédito tributario *ex art. 18 Ley General Tributaria*.

No obstante, el art. 18 Ley General Tributaria declara indisponible el crédito tributario, «salvo que la ley establezca otra cosa», por lo que, desde nuestra visión, el legislador tributario puede adoptar una posición activa en torno a dar entrada expresa a mecanismos de transacción en los procedimientos de gestión tributaria e inspección. Pese a la inexistencia de estas fórmulas en materia tributaria, existen otros mecanismos que, con mayor o menor intensidad, reconocen características de la terminación convencional de los procedimientos administrativos, como por ejemplo las actas con acuerdo (art. 155 Ley General Tributaria) en los procedimientos de inspección o los propios APA, si bien estos últimos en un escenario previo al surgimiento del conflicto, lo cual vuelve a refrendar su papel de instrumentos potenciadores del cumplimiento cooperativo.

La calificación de los APA como técnicas de finalización convencional del procedimiento se produce tímidamente. De la lectura del art. 86.1 LPACAP se extrae que los actos administrativos dictados fruto del acuerdo, pacto o convenio entre la Administración y otras personas pueden revestir dos tipologías: por un lado, los que finalizan el procedimiento administrativo, los cuales van a suponer el ejercicio de una transacción entre ambas partes que pone fin al procedimiento, y, por otro lado insertarse en el procedimiento administrativo con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin⁸. Los APA podrían encajar en esta segunda categoría. No son actos administrativos que pongan fin a un procedimiento, en este caso tributario. A nuestro juicio, el APA actúa como un acuerdo previo y vinculante para ambas partes, de tal manera que la aplicación de la metodología de valoración acordada en el mismo coopera en el futuro y posterior acto administrativo de la Administración consistente en la liquidación tributaria correspondiente en el Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, se insertaría con carácter previo a la futura resolución administrativa y por ello podría tener encaje como una técnica de solución convencional, no en un sentido estricto como una herramienta de transacción pura, sino más bien como una técnica convencional apriorística y que instruiría un posterior procedimiento de aplicación tributaria.

7 «Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de Derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin».

8 Cfr. Santos Flores, I. (2018). *Régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración (APAs)* (1ª ed., pág. 61) tesis doctoral inédita. Universidad Complutense de Madrid.

En otro orden de cosas, los APA se diferencian de otras figuras con las que comparte algunas características. Presenta diferencias respecto a los *tax agreements*, *tax rulings* o las consultas tributarias escritas del ordenamiento tributario español. Los APA comparten con las anteriores figuras su carácter negocial, con mayor o menor intensidad, así como el carácter anticipado y, por último, el ser procedimientos rogados. El carácter negocial estará modulado en función de factores como la jurisdicción con la que se pretenda alcanzar el *tax agreement*, el *tax ruling* o, en el caso español, la consulta tributaria. En este último caso, la negociación es prácticamente inexistente, puesto que su regulación en el art. 88 Ley General Tributaria lo configura como una solicitud presentada por los obligados tributarios sobre la cual la Administración formula su propio criterio al respecto. En lo que atañe al carácter previo, tanto en el *tax ruling* como en la consulta el acuerdo se insta antes de que se vaya a realizar la operación generadora de rentas. No sucede lo mismo con los *tax agreements*, típicos en el Derecho tributario estadounidense e inglés, en donde estos se configuran más bien como mecanismos de resolución de controversias tributarias permitiendo a los contribuyentes alcanzar un acuerdo dentro de un procedimiento tributario y evitar que la disputa acabe en los órganos judiciales.

Los APA no pueden ser confundidos con ninguna de estas tres figuras. Especialmente, con la que más similitud parece guardar como son los *tax ruling*. Los *tax rulings* son acuerdos fiscales entre los contribuyentes, normalmente grandes empresas multinacionales, y una Administración tributaria con el fin de pactar el régimen tributario aplicable al contribuyente o la calificación de rentas, sin sustento alguno en el principio de plena competencia. Como ya manifestamos con anterioridad, los APA no fijan el régimen tributario aplicable a las operaciones vinculadas cubiertas por el mismo ni, por lo tanto, determina *ad hoc* la deuda tributaria del contribuyente. Los APA señalan los criterios para valorar determinadas operaciones vinculadas y el posible reparto de beneficios intragrupo bajo el mandato del principio de plena competencia. Otra diferencia es que los APA tienen su hábitat natural en el campo específico de los precios de transferencia, mientras que los *tax rulings* tienen un alcance general sobre las materias relevantes en la tributación. Por lo tanto, los APA no pertenecen a un género troncal compuesto por los *tax rulings*. En la doctrina, existen autores que abogan por sistematizar tanto a los APA como a los *tax rulings* como acuerdos pertenecientes a un género común llamados *advance pricing agreements*⁹.

2.2. Marco normativo de los APA

Los APA se encuentran regulados tanto en instrumentos normativos internacionales como domésticos. Se produce una convergencia de fuentes normativas de diferente naturaleza. La regulación internacional, emanada de la OCDE, la ONU y el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia, es primordialmente normativa *soft law* o no vinculante, pero cuyo carácter hermenéutico de la aplicación a nivel doméstico por las Administraciones tributarias

9 Moreno González, S. (2017). *Tax rulings: intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS* (1ª ed., págs. 30-37). Tirant lo Blanch.

es indiscutible. Por su parte, la normativa doméstica, es de derecho vinculante y positiviza, fundamentalmente, el procedimiento de adopción del APA que expondremos en un apartado posterior.

En lo que respecta al marco jurídico internacional, la regulación de los APA se contiene fundamentalmente en guías y directrices publicadas por organismos internacionales cuya naturaleza jurídica es la de normas no vinculantes o *soft law*. Como ya hemos indicado, pese a no ser estrictamente Derecho vinculante, estos documentos gozan de gran importancia siendo herramientas hermenéuticas privilegiadas para la aplicación de las normas sobre precios de transferencia. En otros casos, el marco jurídico internacional de los APA sí ha sido trasladado a un ordenamiento interno, como por ejemplo el caso español. Sin embargo, las guías y directrices mencionadas continúan siendo un criterio interpretativo para los operadores jurídicos.

Los trabajos de la OCDE en materia de precios de transferencia son los que gozan de un mayor prestigio y consenso en la comunidad internacional. En las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, herederas de una buena parte de los resultados de las Acciones 8 a 10 del Plan BEPS, se contienen una serie de guías y recomendaciones acerca de los APA. Esta regulación se encuentra en la Sección F del Capítulo IV¹⁰, en lo atinente a las características generales, ventajas y desventajas de este instrumento que busca prevenir el afloramiento de conflictos y, por ende, de doble imposición, así como en el Anexo II al Capítulo IV sobre las líneas rectoras de los APA en el marco de procedimientos amistosos, en donde se recogen una serie de recomendaciones sobre el proceso de adopción de estos acuerdos. En este punto hemos de adelantar que cuando el APA es de tipología bilateral o multilateral, es decir cuando participan en él dos o más jurisdicciones, la cobertura jurídica para adoptar el mismo se encuentra anclada al art. 25 del Modelo de Convenio de la OCDE instrumentalizándose a través de un procedimiento amistoso.

El segundo instrumento de *soft law* que recoge la opción para los contribuyentes y Administraciones tributarias de acogerse a un APA son las Directrices sobre Precios de Transferencia de las Naciones Unidas, actualizadas también en el año 2017. Estas directrices destacan por estar confeccionadas pensando en las particularidades socioeconómicas de los países en vías en desarrollo. La referencia a los APA se encuentra en la Parte B.9 de las Directrices dedicadas al marco jurídico general de los precios de transferencia¹¹.

La regulación de los APA también ha sido una cuestión que ha preocupado en el seno de la Unión Europea a través del Foro Europeo de Precios de Transferencia. Este foro ofrece una serie de guías y directrices de *soft law* inspiradas en las DPT OCDE, pero con un enfoque particular para el mercado interior, sirviendo como documentos de interpretación para las Administraciones tributarias a la hora de aplicar sus normativas domésticas sobre precios de transferencia. En el caso de los APA, su regulación se produjo en la que podrían denominarse las Directrices sobre precios de transferencia de la UE. El documento es la *Comunicación de la Comisión relativa a las actividades del Foro Conjunto*

10 Párr. 4.134 a 4.176 Directrices sobre Precios de Transferencia OCDE.

11 Párr. B.8.10.1 a B.8.10.4. Directrices sobre Precios de Transferencia OCDE

de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en el ámbito de los procedimientos de prevención y resolución de litigios, y a las Directrices para los acuerdos previos sobre esos precios en la UE, de 26 de febrero de 2007¹². Estas cuestiones regulan aspectos procedimentales de los APA tales como la exacción de una tasa al contribuyente que solicite su inicio, los criterios de acceso a un APA, la documentación a aportar o las fases que componen el procedimiento¹³.

También existen otras organizaciones supranacionales que ofrecen líneas rectoras a las jurisdicciones participantes sobre los APA. Por ejemplo, la *Pacific Association of Tax Administrators*¹⁴ contiene unas directrices sobre APAs en su documento *Operational Guidance for Member Countries of the Pacific Association of Tax Administrators*, de 25 de junio de 2004.

En lo que atañe al marco jurídico español sobre los APA, la regulación se condensa fundamentalmente en el desarrollo reglamentario del procedimiento para su adopción. El régimen jurídico español de los precios de transferencia se encuentra en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y en su desarrollo reglamentario a través del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

El art. 18.9 Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que «los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas». El correspondiente desarrollo de los APA en Derecho tributario español se contiene en los arts. 21 a 36 del Reglamento.

Los APA son un instituto particular que se encuentra adaptado a las características de los precios de transferencia en el Impuesto sobre sociedades. Pertenecen a una categoría superior cuya base jurídica son los acuerdos previos de valoración del art. 91 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El propio legislador decidió supeditar la articulación de acuerdos previos de valoración cuando la legislación tributaria específica de un tributo así lo previera. No obstante, esta normativa básica da por sentadas tres características fundamentales de cualquier acuerdo previo de valoración como son, por un lado, su carácter previo a la realización de la operación; en segundo término, el efecto vinculante de la valoración alcanzada; y, finalmente la iniciación a instancia del contribuyente, configurándolo como un procedimiento rogado que jamás se iniciaría de oficio. A su misma vez, los acuerdos previos de valoración del art. 91 Ley General Tributaria se encuadran en una categoría más genérica del Derecho administrativo como es la terminación convencional del procedimiento admi-

12 COM (2007) 71 final.

13 Siguiendo las últimas estadísticas publicadas acerca del número de APA en vigor en los países de la UE correspondientes al año 2019, destacan países como Bélgica (536 APA europeos y 291 no europeos), República Checa (129 europeos y 21 no europeos) e Italia (89 europeos y 97 no europeos) como países con mayor número de APA. Por su parte, España contaba en 2019 con 65 APA en vigor con contribuyentes radicados en la UE y 15 situados fuera de la UE.

Estadísticas disponibles en https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/statistics-apas-and-maps-eu-2019-07-22_en (último acceso 02.02.2022).

14 Forman parte de esta organización países muy activos en cuanto a la adopción de APA: Australia, Canadá, Estados Unidos y Japón.

nistrativo, tal y como permite el art. 86 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

2.3. Tipos de APA

Los APA suelen clasificarse comúnmente entre los unilaterales y los bilaterales/multilaterales. No obstante, en función de qué punto de vista se adopte, puede ampliarse su clasificación. En primer lugar, los APA se distinguen entre aquellos que son adoptados entre un contribuyente y la Administración tributaria del país de residencia (unilaterales) y los bilaterales o multilaterales, los cuales destacan por ser adoptados por el contribuyente y dos o más jurisdicciones en las que se localizan empresas asociadas del contribuyente. La OCDE aboga por que los Estados potencien los APA bilaterales ya que solo con estos se aseguraría la eliminación de doble imposición. Al participar en el APA las Administraciones tributarias de los territorios en los que se localizan las entidades vinculadas, el acuerdo vincularía también a estas y se evitaría un ajuste de precios de transferencia a estas entidades, siempre y cuando el contribuyente cumpliera con la política de precios de transferencia acordada en el APA. Este aspecto garantista no lo tienen los APA unilaterales. El APA unilateral asegura, siempre y cuando el contribuyente cumpla con la política acordada con su Administración, que no se realizará ningún ajuste en la valoración de sus operaciones vinculadas cubiertas, pero nada obsta a que las Administraciones tributarias de los países en los que se encuentren localizadas las otras entidades vinculadas participen de las operaciones puedan tener un criterio distinto al adoptado en el APA y procedan a una regularización fiscal que acabe desembocando en un escenario de doble imposición económica. Para intentar minimizar esta desventaja que ofrecen los APA unilaterales, la OCDE recomienda encarecidamente en sus Directrices¹⁵ que la Administración tributaria a la que se le ha instado a iniciar un procedimiento de adopción de APA informe al resto de jurisdicciones afectadas con el fin de iniciar, bajo la cobertura del procedimiento amistoso del Convenio fiscal aplicable, un procedimiento bilateral o multilateral para la suscripción de un APA. Igualmente, la Comisión Europea en su Comunicación sobre directrices aplicables a los APA en la Unión Europea recomienda que los Estados suscriban entre ellos APA bilaterales y multilaterales¹⁶. En la normativa española sobre APA además se establece, en un intento por minimizar el posible impacto del APA unilateral, que la propuesta de valoración presentada por el contribuyente junto a su solicitud de APA venga rubricada por las entidades vinculadas afectadas por el mismo, tal y como establece el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

En segundo lugar, según su alcance, los APA pueden ser generales o específicos. Los APA generales abarcan todas las operaciones vinculadas de un contribuyente con todas sus entidades vinculadas. Por su parte, un APA es específico cuando su aplicación se limita a un grupo concreto de operaciones vinculadas, como por ejemplo sola a operaciones vinculadas con activos

¹⁵ A estos efectos dedica el Anexo II al Capítulo IV en donde se ofrecen unas líneas rectoras para la suscripción de APA dentro de los procedimientos amistosos cubiertos por los Convenios de Doble Imposición.

¹⁶ *Vid.* Párr. 63 COM (2007) 71 final.

intangibles o de prestación de servicios intragrupo, o porque solamente afecta al conjunto de las operaciones vinculadas que el contribuyente vaya a realizar con una serie de entidades vinculadas, quedando excluidas del acuerdo el resto de las operaciones vinculadas que se realizan con otras entidades.

En tercer lugar, desde un punto de vista territorial, los APA pueden afectar a operaciones domésticas o transfronterizas. En este sentido, la legislación española sobre APA se encuentra abierta tanto a operaciones vinculadas realizadas por empresas con sus entidades vinculadas establecidas en España, como con las entidades vinculadas establecidas en otros Estados. Irremediablemente, los APA que se realicen con un alcance doméstico, tendrán siempre la clasificación de unilaterales, puesto que no hay más Administraciones tributarias afectadas.

La principal ventaja que aporta un APA es que se produce, desde nuestro punto de vista, una mayor garantía de cumplimiento de las obligaciones tributarias adyacentes a los precios de transferencia. Además, al insertarse dentro de un procedimiento que, pese a tener la naturaleza de un procedimiento administrativo en el que la Administración instruye y resuelve tras la solicitud del contribuyente, tiene rasgos de negocial y colaboración recíproca en la adopción de un acuerdo. Por ello, sostenemos que los APA son una figura más dentro del moderno sistema de programas de cumplimiento cooperativo en materia tributaria.

El APA elimina, *a priori*, la conflictividad tributaria y también elimina la doble imposición de raíz, especialmente cuando el APA es bilateral o multilateral. No obstante, el APA no garantiza inexorablemente la apertura de un procedimiento de inspección y la correspondiente regularización que desemboque en un escenario de doble imposición. Es cierto que el APA vincula a la Administración y al contribuyente y evita esa potencial conflictividad, pero solo en la medida en que el contribuyente cumpla con los criterios metodológicos acordados en su día en el APA a la hora de valorar sus operaciones vinculadas. Si el contribuyente aplicase un criterio distinto o hiciese un uso abusivo del APA, nada impediría que la Administración iniciase una comprobación de las operaciones correspondientes y emitiese una nueva liquidación acorde con los postulados del principio de plena competencia. El APA aporta, generalmente, seguridad jurídica al contribuyente garantizándole un clima de paz durante los períodos impositivos en que el mismo despliegue sus efectos.

Los APA permiten eliminar los costosos procesos de inspección fiscal y posible desviación del conflicto a la vía judicial, acarreando un coste económico como personal tanto para la Administración y el contribuyente. Los APA permitirían incrementar la transparencia y la cooperación. La Administración tributaria accedería a documentación sensible sobre el contribuyente y su operativa de grupo durante el proceso de instrucción, siendo en muchas ocasiones imposible acceder a dicha información dentro de una inspección fiscal¹⁷. Sin embargo, esta transparencia inicialmente amigable puede tornarse en una merma para el contribuyente en el caso de que la negociación no llegue a un

¹⁷ Además, para los países en desarrollo esto sería una ventaja adicional en tanto que permitiría desenmascarar la estructura operativa del grupo multinacional en su jurisdicción. Diversos estudios en países como China, Brasil, India, Indonesia o Sudáfrica ponen de manifiesto un aumento de la

buen puerto y el procedimiento concluya sin un APA. En estos casos, la Administración habría conocido información con trascendencia tributaria y que podría utilizar para sus actividades de comprobación e inspección. Igualmente, estaríamos en presencia de información posiblemente concerniente a secretos empresariales. De un modo u otro, las Directrices sobre Precios de Transferencia establecen que las Administraciones guarden el deber de confidencialidad sobre estas informaciones. La información obtenida a lo largo del procedimiento no debe utilizarse, a juicio de la OCDE, en un procedimiento de inspección ni tampoco a iniciarlo como consecuencia del mismo. Es evidente que esta directriz que ofrece la OCDE tiene la naturaleza de derecho no vinculante, como matizamos anteriormente. Sin embargo, es necesario que exista algún tipo de cautela con esta cuestión, puesto que una posición agresiva de una Administración tributaria podría desembocar en una paralización de los programas AP en su jurisdicción. Los contribuyentes, ante el miedo de que su información sea usada en una futura inspección, optarían por no arriesgar a solicitar ningún APA. En el caso del ordenamiento tributario español se recoge en el art. 23.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que la documentación presentada con la solicitud de APA exclusivamente desplegará sus efectos sobre el procedimiento de adopción del APA, procediéndose a su devolución en caso de desistimiento, caducidad o desestimación de la propuesta. Desde nuestro punto de vista, es necesario introducir mayores garantías para los contribuyentes en este sentido, si bien somos conscientes de la necesidad de bascular un correcto equilibrio entre el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el legítimo (y necesario) poder de la Administración para comprobar las operaciones de los contribuyentes. No obstante, la redacción del art. 23.1 del Reglamento no cierra la puerta a que indirectamente la información obtenida durante el APA no sea utilizada en el futuro para iniciar algún tipo de pesquisa o investigación que acabe en un procedimiento de inspección sobre las operaciones vinculadas que pretendieron ser cubiertas por un APA. La práctica administrativa en este punto debe ser lo más garantista posible si nuestra jurisdicción quiere potenciar los programas APA para evitar la conflictividad tributaria, pues de lo contrario a algunos contribuyentes no les sería incentivador instar el inicio de APA alguno.

La mayor desventaja que presentan los APA es que buena parte de ellos suelen ser costosos y la Administración debe destinar recursos económicos y humanos para la negociación del mismo, detrayéndose estos recursos de otras actividades inspectora, sin tener la certeza de que tras un largo período se vaya a adoptar el mismo. En función de cada caso, aflorarán más una serie de ventajas o desventajas. En todo caso, la Administración tributaria correspondiente y el contribuyente deben valorar qué solución les produce un mayor ahorro de costes económicos, si bien mantenerse operando sin un APA confiado en poder afrontar un procedimiento de inspección o suscribir un APA con una política de precios de transferencia refrendada por la Administración. La posible intersección

implementación de APA y su éxito para reducir la conflictividad tributaria. Aplicar el principio de plena competencia se complica en este tipo de países dada la poca información existente sobre operaciones comparables y la limitación de recursos humanos en las Administraciones tributarias sobre esta materia. Además, los países en vías de desarrollo están muy interesados en fomentar un clima amistoso para sus inversores ofreciéndoles seguridad jurídica por adelantado con estos APA. Cfr. Tambunan, M., Rsdiana, H. y Irianto, E. (2020). Advance pricing agreements: a step forward in transfer pricing dispute resolutions? A story from developing countries. *Journal of Taxation of Investments* (37/4), 48-59.

entre ambas posturas será la que propicie que ambas partes accedan a un acuerdo en el que encuentren garantías.

Los APA unilaterales no garantizan que el resto de Estados en los que se localizan las entidades vinculadas del contribuyente vayan a aceptar los criterios adoptados en el mismo y realicen automáticamente el ajuste correlativo. De ahí la necesidad de potenciar programas APA bilaterales o incluso multilaterales. Desde la introducción de nuevos criterios interpretativos en los precios de transferencia y la irrupción de nuevas figuras como la planificación fiscal agresiva con el Plan BEPS de la OCDE y el G20, los APA unilaterales están condenados a su reformulación si no pretenden acabar extintos¹⁸. Por ello, el futuro pasa por programas que potencien los APA bilaterales e incluso multilaterales con el fin de reducir al máximo la conflictividad tributaria en una materia prestada a ella, como son los precios de transferencia, y conseguir un marco estable y seguro para los operadores económicos que accedan a ellos.

3. La adopción de un APA en derecho tributario español

La Ley del Impuesto sobre Sociedades remite al Reglamento para la regulación del procedimiento para la suscripción de un APA. A estos efectos, el Capítulo VII del RIS recoge los procedimientos para la adopción de APA entre personas o entidades vinculadas (APA unilaterales) y de APA con otras Administraciones tributarias (APA bilaterales o multilaterales). El procedimiento para la adopción de un APA se divide en cuatro fases: 1. Contactos o actuaciones previas. 2. Solicitud. 3. Instrucción. 4. Formalización del APA. El órgano competente de los procedimientos para la suscripción de APAs es el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, correspondiendo a la Oficina Nacional de Fisicalidad Internacional la instrucción de estos.

3.1. Contactos previos o *pre-filing*

La fase previa al inicio formal del procedimiento facilita el carácter negocial de este procedimiento. Podríamos definirla como la fase en la que los contribuyentes y la Administración tributaria intercambian sus posiciones e ideas acerca de, en primer lugar, la conveniencia de iniciar un procedimiento para adoptar un APA y, en segundo lugar, la viabilidad de que el APA puede ser finalmente aprobado. Esta fase sirve para clarificar los objetivos y las expectativas, cerrándose por adelantado cualquier elemento de la futura negociación, como por ejemplo las fechas en que se producirán nuevas reuniones o la duración del proceso. Desde nuestro punto de vista, la fase de contactos preliminares es una

18 M. Markham pronostica tras un estudio de los programas APA en el escenario post-BEPS que las disputas tributarias en precios de transferencia van a intensificarse y que por ello muchos Estados ya están potenciando la implementación de programas de APA bilaterales en detrimento de los unilaterales. Además, lo ideal sería lograr APA multilaterales, tal y como se detecta recientemente en países del centro y este europeo con grupos multinacionales que operan en esa zona. *Cfr.* Markham, M. (2020). Are Advance Pricing Agreements experiencing a renaissance as a dispute resolution mechanism in the era following the OECD/G20's Base Erosion and Profit Shifting initiative? *Bulletin for International Taxation* (74/ 1).

fase en la que el contribuyente busca seguridad jurídica por adelantado con el objetivo de sondear la conveniencia de recopilar y enviar toda la documentación que la Administración requiere para estimar la adopción del APA.

En esta fase tan temprana el contribuyente puede llegar a presentar un memorándum preliminar que se asemejaría a una propuesta previa de APA que con carácter previo al inicio del procedimiento se pondría en manos de la Administración con el fin de agilizar el futuro proceso.

El art. 21 del Reglamento realiza una regulación muy abierta de este procedimiento. En primer lugar, destaca de entrada su carácter potestativo. El primer apartado dicta que los interesados «podrán presentar una solicitud previa». En segundo lugar, esta solicitud no puede ser discordante con el principio de plena competencia, lo cual va en perfecta sintonía con la naturaleza de los APA que buscan siempre un acuerdo dentro del rango de valores de plena competencia. El contenido de la solicitud previa viene marcado por el memorándum preliminar que señalábamos con anterioridad: 1. Identificación de las personas o entidades que vayan a realizar las operaciones. 2. Descripción sucinta de las operaciones objeto del mismo. 3. Elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular.

Resulta llamativo que no exista un plazo de contestación al contribuyente, algo que también se ha traducido a la fase de solicitud del procedimiento, y que puede desembocar en una fase previa indefinida sin que el contribuyente reciba una respuesta. A lo largo de esta fase con una duración indeterminada la Administración podrá recabar de los interesados las aclaraciones pertinentes.

3.2. Solicitud

El procedimiento se inicia a instancia de parte. Corresponde a las personas o entidades vinculadas presentar la solicitud de un APA previamente a la realización de las operaciones vinculadas, sin perjuicio de los posibles efectos retroactivos que pudiesen acordarse finalmente. El art. 22 del Reglamento establece que la solicitud venga acompañada de una propuesta fundamentada en el principio de plena competencia y de una descripción del método y del análisis seguido para determinar el valor de mercado. La solicitud deberá venir rubricada por las personas o entidades solicitantes y bajo la aceptación de las personas o entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones cuya valoración se está solicitando.

En esta fase de solicitud el contribuyente es donde tiene que enviar una serie de documentación específica como es la correspondiente al archivo local y al archivo maestro de los arts. 15 y 16 del Reglamento. En este sentido, la regulación española se alinea con la doctrina OCDE y del Foro europeo de precios de transferencia pidiendo al contribuyente la documentación imprescindible para sustentar los hechos y la metodología propuesta. Durante la tramitación del procedimiento, la Administración puede solicitar información complementaria. Como ya señalamos con anterioridad, el art. 23 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece una serie de cautelas a seguir sobre esta documentación con el fin de preservar la inte-

gridad de los secretos comerciales contenidos en ella y prevenir su empleo abusivo en un futuro procedimiento de inspección.

La regulación sobre este procedimiento omite referencia alguna sobre el plazo de admisión o inadmisión de la propuesta, así como las posibles causas de inadmisión o subsanación de errores. Si bien es cierto que este procedimiento debe ser lo más flexible posible, esto no debe traducirse en un procedimiento extremadamente abierto en el que los contribuyentes acaben perdiendo seguridad y certeza. Muchas operaciones vinculadas requieren de una contestación lo más temprana posible puesto que están pendientes de realizarse. Dilatar en exceso una contestación sobre la instrucción del procedimiento, o como veremos en la siguiente fase, sobre la estimación o desestimación de la propuesta del contribuyente, puede suponer la pérdida de beneficios para el contribuyente y el grupo multinacional en el que se inserte.

Desde nuestro punto de vista, podría ser interesante que se introdujesen medidas cautelares sobre la valoración de una operación vinculada que requiera ser ejecutada con celeridad por motivos económicos y no pudiese esperar una serie de meses con la incertidumbre de que finalmente no se adopte un APA con la Administración. El contribuyente necesita en esos casos cobertura jurídica y seguridad jurídica provisional cuando se cumpla el postulado de *fumus boni iuris* o apariencia de que la propuesta presentada por el contribuyente tiene visos de ser aceptada, aunque con ligeros cambios, por la Administración.

3.3. Instrucción

La instrucción del procedimiento para la suscripción de un APA se regula nuevamente con carácter abierto y flexible con el fin de que cada caso particular pueda adecuarse de la mejor manera a las características de los APA. El art. 24 del Reglamento se limita a enunciar que la Administración tributaria procederá a examinar la propuesta y la documentación presentado, pudiendo solicitar al contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes o justificantes, así como aclaraciones adicionales, sean pertinentes para estudiar la propuesta. La regulación no establece plazo alguno para la duración del procedimiento. Por ello, le es de aplicación el plazo general de seis meses.

La Administración deberá resolver y contestar a la propuesta inicial del interesado dentro de los seis meses siguientes desde la fecha de registro de la solicitud. No obstante, es habitual que el procedimiento acabe durando lo que sea necesario para adoptar el acuerdo, yéndose más allá de los seis meses en la mayoría de los casos. Nuevamente, esto puede suponer una merma para las garantías del contribuyente, el cual está a la espera de realizar una operación vinculada sobre la cual desea obtener un acuerdo previo sobre su valoración con la Administración tributaria.

3.4. Formalización del APA

Los APA se formalizan y rubrican por escrito. Dado su carácter confidencial no se hacen públicos. El art. 25.1 del Reglamento establece que la resolución que ponga fin al procedimiento puede tener las siguientes tres direcciones: 1. Aprobar la propuesta de valoración presentada por el contribuyente. 2. Aprobar, con la aceptación del contribuyente, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada. Y, 3. Desestimar la propuesta de valoración formulada por el contribuyente. En caso de desestimación, la misma debe ser motivada (art. 25.3). El APA debe tener un contenido mínimo que se recoge en el apartado 2 del art. 25 del Reglamento¹⁹, sin embargo, cada APA puede diferir en cuanto a su configuración de otros atendiendo a las particularidades de cada caso.

Como regla general, el APA adoptado surtirá efectos prospectivos. Es decir, sobre las operaciones vinculadas cubiertas en él que se realicen con posterioridad a su suscripción, sin que pueda exceder tal duración de los cuatro períodos impositivos siguientes, si bien es posible articular prórrogas en el futuro sobre el mismo o incluso cambios, los cuales se depurarán a través del procedimiento de suscripción expuesto. Sin embargo, se permite una excepción a esta regla general y es la posibilidad de que el APA alcance también a operaciones vinculadas realizadas en períodos impositivos anteriores. Estos casos se permiten con ciertas limitaciones. Por un lado, únicamente podrá desplegar sus efectos retroactivos sobre períodos impositivos en los que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, el cual es de cuatro años *ex art.* 66 a) Ley General Tributario. Y, por otro lado, no puede desplegar sus efectos sobre períodos impositivos en los que hubiese recaído ya una liquidación firme. La resolución que pone fin al procedimiento no es recurrible, pero sí que lo serán los posteriores actos de liquidación que se dicten como consecuencia del mismo.

El principal efecto del APA es que la Administración tributaria no abrirá un procedimiento de comprobación o inspección sobre las operaciones cubiertas por el APA, siempre y cuando el contribuyente hubiese aplicado correctamente los criterios de valoración acordados en el mismo y se no se den las asunciones críticas pactadas que conllevarían su inaplicación. La Administración sigue

19 Art. 25.2 RIS: «El acuerdo previo de valoración se formalizará en un documento que incluirá al menos:

- a) Lugar y fecha de su formalización.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los de los contribuyentes a los que se refiere la propuesta.
- c) Conformidad de los contribuyentes con el contenido del acuerdo.
- d) Descripción de las operaciones a las que se refiere la propuesta.
- e) Elementos esenciales del método de valoración y valor o intervalo de valores que se derivan del mismo.
- f) Períodos impositivos o de liquidación a los que será aplicable el acuerdo y fecha de entrada en vigor del mismo.
- g) Asunciones críticas cuyo acaecimiento condiciona la aplicabilidad del acuerdo en los términos recogidos en dicho acuerdo».

estando facultada a comprobar los hechos y operaciones del APA y cotejar su correcta aplicación, pudiendo regularizar la situación tributaria de los contribuyentes cuando exista cualquier desvío²⁰. En definitiva, vigente el APA y cumplido fielmente por el contribuyente, éste gana en seguridad jurídica y se elimina por completo la conflictividad tributaria en los precios de transferencia. El contribuyente obtiene un refrendo a su política interna sobre precios de transferencia lo cual observamos, sin dudas, como una mejora sustancial en el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias.

4. Impacto del Covid-19 sobre los APA en la fiscalidad internacional

La pandemia provocada por covid-19 ha sido tan profunda que su impacto ha llegado hasta los precios de transferencia. Durante la pandemia se han tensionado infraestructuras médicas y se han producido además restricciones de movilidad sin precedentes que han tenido un efecto directo sobre la economía global, afectando también a muchas empresas. Mayoritariamente, los efectos de la pandemia han sido negativos para la producción empresarial produciendo en algunos sectores un desplome completo de la demanda. Sin embargo, otras empresas han desarrollado nuevas estrategias o modelos de negocio con el fin de sobrevivir, provocando una ruptura en su cadena de suministro y de valor previa a la pandemia. Otros sectores económicos, por el contrario, han incrementado sus beneficios manteniendo sus líneas de negocio, como por ejemplo el sector de las telecomunicaciones. Además, se han aprobado por diversos organismos públicos y organizaciones supranacionales paquetes de ayuda para las empresas. Todo contexto pone de manifiesto un cambio sustancial en ciertos sectores empresariales que ha precipitado nuevos desafíos en la aplicación del principio de plena competencia.

Tal y como ha señalado recientemente la OCDE, la pandemia por covid-19 proyecta su impacto sobre los precios de transferencia en cuatro niveles: 1. El análisis de comparabilidad. 2. La distribución de pérdidas intragrupo y de los costes específicos ligados al covid-19. 3. La incidencia de los programas de ayudas gubernamentales. 4. Los APA.

20 Para ayudar en la tarea de control sobre la aplicación del APA durante su vigencia, el art. 28 RIS establece una serie de obligaciones de información a los contribuyentes a presentar en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades. En concreto la información es la siguiente:

- a) Operaciones realizadas en el período impositivo o de liquidación al que se refiere la declaración a las que ha sido de aplicación el acuerdo previo.
- b) Precios o valores a los que han sido realizadas las operaciones anteriores como consecuencia de la aplicación del acuerdo previo.
- c) Descripción, si las hubiere, de las variaciones significativas de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo previo de valoración.
- d) Operaciones efectuadas en el período impositivo o de liquidación similares a aquéllas a las que se refiere el acuerdo previo, precios por los que han sido realizadas y descripción de las diferencias existentes respecto de las operaciones comprendidas en el ámbito del acuerdo previo.
- e) Aquélla que se determine en el propio acuerdo.

Los APA sufren la tensión provocada por las modificaciones de las circunstancias económicas sufridas por la pandemia y que pueden desembocar en que los APA adoptados antes de esta pandemia tengan una metodología de valoración que en la actualidad ya esté alineada con el principio de plena competencia. Los APA despliegan sus efectos bajo las circunstancias operativas y económicas previstas en él. Por lo tanto, es muy probable que durante los años de la pandemia en muchos APA se cumplan las llamadas hipótesis/asunciones críticas y ello haga plantearse a la comunidad internacional interrogantes acerca de cómo actuar y si el APA continúa siendo aplicable.

La OCDE abogó por clarificar en su *Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*, de 18 de diciembre de 2020, los interrogantes sobre la vigencia de los APA durante la pandemia y la aplicación de los mecanismos de revisión. No obstante, hemos de advertir que nuevamente nos hallamos ante un documento de *soft law*, sin efectos vinculantes para las jurisdicciones, por lo que cada Estado podrá optar por un enfoque diferente sobre los APA durante la pandemia

Como regla general, los APA existentes durante la pandemia siguen desplegando sus efectos y vinculan a la Administración y los contribuyentes que los suscribieron, a menos que se haya producido una ruptura de las hipótesis críticas acordadas en él y ello conduzca a una cancelación o revisión del APA. La OCDE desaconseja que unilateralmente se dé por cancelado un APA o se produzca a su modificación dados los cambios económicos profundos sufridos por la pandemia. En tanto que el APA es un documento con vocación cooperativa y negocial, se insta a que la vigencia de éste en tiempos de pandemia siga siendo una cuestión por resolver en el mismo clima de cooperación y negociación.

La modificación sufrida en las condiciones operativas y económicas que afecten a las transacciones cubiertas por el APA entran dentro de la categoría de ruptura de las hipótesis críticas, siempre y cuando se haya establecido tal hipótesis crítica en el APA. La OCDE puntualiza que un mero cambio en los resultados empresariales durante el período afectado por la pandemia no sería calificable como ruptura de una hipótesis crítica. El análisis se debe realizar caso por caso, tomando en consideración las circunstancias del contribuyente y su mercado. Como ya se señaló, la pandemia no ha tenido el mismo impacto sobre todas las empresas, industrias y sectores económicos. En este punto, cuando la Administración tributaria entienda que no se ha producido una quiebra de alguna de las hipótesis críticas del APA, el acuerdo sigue vigente y desplegando efectos para las operaciones y períodos impositivos cubiertos por él. En caso contrario, cuando se produce la ruptura de alguna hipótesis crítica, se abre un abanico de posibilidades.

Las directrices de la OCDE sobre APA y covid-19 indican que cuando se produzca una ruptura de las hipótesis críticas, las Administraciones tributarias y los contribuyentes deben atenerse, en primer lugar, a lo acordado en el APA para definir los pasos a seguir en este supuesto excepcional. En caso de que el APA no recogiese una solución, sería válido cualquier acuerdo entre las partes sobre cómo hacer frente a la situación, lo cual abarca bastantes posibilidades que van desde la revisión, cancelación o revocación del APA, así como la suscripción de un nuevo APA para el tiempo que dure la pandemia. Finalmente, en ausencia de

solución estipulada en el APA o acuerdo de las partes, podría recurrirse a la normativa tributaria doméstica aplicable. La OCDE determina que, como regla general, las soluciones a este problema deben ser consensuadas, evitándose cualquier rasgo de unilateralidad.

La revisión del APA sería la solución más apropiada y menos invasiva. Bien el APA con carácter previo, bien las propias partes *a posteriori* pueden acordar la revisión de este, con alcance general o parcial. La redacción original del APA seguiría resultando aplicable a las operaciones cubiertas en él que se produjeron antes de la llegada de la pandemia en 2020, mientras que la nueva redacción fruto de la revisión desplegaría sus efectos después de esa fecha.

La cancelación del APA en el contexto de la pandemia por covid-19 podría ser un recurso en dos situaciones concretas para la OCDE. En primer lugar, cuando haya una quiebra material de una hipótesis crítica del APA como resultado de un cambio en las circunstancias económicas o, en segunda instancia, cuando el contribuyente no pueda cumplir materialmente con algún término o condición del APA. La cancelación despliega sus efectos *ex nunc*; es decir, las operaciones realizadas previamente a la fecha de cancelación seguirían rigiéndose por la metodología de valoración acordada.

Por su parte, la revocación de un APA durante la pandemia covid-19 podría ser considerada, a juicio de la OCDE, en dos situaciones. En primer lugar, en caso de fraude, error u omisión atribuible a una conducta negligente, imprudente o incumplimiento deliberado del contribuyente en la solicitud de APA o en el envío de la documentación periódica sobre cualquier operación vinculada cubierta por el APA. En segundo lugar, cuando el contribuyente incumple con un término o condición fundamental del APA. Estos dos supuestos son los que ya existían en las Directrices sobre Precios de Transferencia OCDE para legitimar una cancelación del APA, sin que la pandemia suponga la necesidad de alterar estos supuestos. El efecto de la revocación será retrospectivo, entendiendo que el APA revocado deja de desplegar sus efectos desde su adopción como si de esta manera nunca hubiese existido.

Por último, en lo que atañe a los APA que se encuentren bajo negociación durante el período de pandemia, la directriz más importante que lanza la OCDE en su guía de diciembre de 2020 es la flexibilidad de ambas partes. A estos efectos, se aboga por la aprobación de un APA específico por un corto período para lo que se estime que puedan prolongarse los efectos económicos de la pandemia y la suscripción de un posterior APA para la etapa post-covid., de tal manera que pueda garantizarse la correcta aplicación del principio de plena competencia y no se den cambios en las circunstancias económicas u operativas que obliguen a reactivar la negociación con el fin de revisar o cancelar el APA.

5. Reflexiones finales

La realidad que rodea a la aplicación de los precios de transferencia, tanto por los contribuyentes como por las Administraciones tributarias, pone de manifiesto la conflictividad que existe al respecto ante elementos tan sujetos a la interpretación como son las Directrices sobre precios de transferencia.

Ante elevadas cotas de conflictividad, parte de la solución pasa por la introducción de programas de cumplimiento cooperativo que estimule el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. No obstante, estos programas basados en la relación cooperativa deben tener presente la particularidad que rodea a las operaciones vinculadas consistente en que los ajustes que se producen a través de costosos procedimientos de inspección no son consecuencia de una conducta fraudulenta del contribuyente, sino que con el ánimo de cumplir las obligaciones tributarias, el contribuyente se enfrenta a una interpretación diferente sobre el precio de plena competencia.

En este sentido, vemos con optimismo los pasos que se van realizando, como por ejemplo la publicación por parte de la Agencia Tributaria de la *Nota sobre diversas cuestiones relativas al rango de plena competencia en materia de precios de transferencia*, de 24 de febrero de 2021. Este documento en el que la Agencia Tributaria expone sus criterios a la hora de seleccionar un precio de plena competencia cuando éste se encuadra en un rango de valores se inserta en las actividades de asistencia e información a los obligados tributarios, siendo una vía más para facilitar el cumplimiento tributario de los contribuyentes garantizándoles seguridad jurídica.

Sin lugar a dudas, los APA están configurados para ser unas extraordinarias herramientas que estimulen el cumplimiento cooperativo. Su adopción se sustenta también en un clima de confianza mutua y con la finalidad de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente. El proceso para su adopción es un procedimiento administrativo reglado. A diferencia de lo que pueda parecer, no se trata de un contrato. Son actos administrativos que la Administración tributaria dicta en función de la solicitud y documentación que aporta el contribuyente. No obstante, la flexibilidad de este procedimiento, especialmente en la fase de los contactos previos o *pre-filing*, conduce a pensar que puede existir, al menos, un diálogo entre el contribuyente y la Administración tributaria donde ambas partes expongan sus criterios sobre las operaciones vinculadas que van a ser objeto del APA.

La adopción de un APA supone seguridad jurídica y la eliminación de escenarios de doble imposición cuando el mismo tiene un alcance bilateral o multilateral. Se evita que durante los años que el APA esté en vigor la Administración tributaria no regularizará, salvo cuestiones excepcionales, la operación vinculada cubierta por el acuerdo. No obstante, si el APA se aplicase incorrectamente o se desviase de la metodología acordada en él, la Administración estaría legitimada para abrir un procedimiento de inspección y regularizar la situación tributaria.

Posiblemente, en el actual marco de pandemia y las distorsiones que ha provocado en el mercado, la valoración de mercado de ciertas operaciones fluctúe. Por ello, la OCDE ha dado una serie de guías para los APA que están en vigor durante la pandemia y los que puedan suscribirse en el futuro. Es una gran oportunidad para seguir potenciando por parte de las Administraciones tributarias este tipo de herramientas destinadas a prevenir el afloramiento de disputas tributarias. Desde nuestro punto de vista, deben extenderse estos programas dentro de la llamada relación cooperativa a empresas de menor envergadura y facilitarles el acceso a los mismos.