

DESAYUNO DE TRABAJO – NOVIEMBRE 2017

“La aplicación de procedimientos amistosos y otros mecanismos de resolución de conflictos en España”

Elizabeth Gil García, Universidad de Alicante
Domingo Jiménez-Valladolid, Universidad Autónoma de Madrid

El miércoles 29 de noviembre de 2017 tuvo lugar en el Centro de Negocios Negocenter un nuevo Desayuno de Trabajo organizado por la Asociación Española de Derecho Financiero (AEDF – IFA Spanish Branch).

El acto fue inaugurado por D. Isaac Merino Jara, presidente de la AEDF, quien presentó al moderador del desayuno, D. Domingo Carvajo, cediéndole la palabra para presentar los objetivos del desayuno y a los ponentes. D. Domingo Carvajo aclaró que el principal objetivo del desayuno era el de analizar la problemática relativa a los procedimientos amistosos y otros mecanismos para la resolución de controversias. Estos aspectos se tratan desde la perspectiva de la empresa, Administración tributaria y asesoría. Para ello intervienen como ponentes D. Alfredo Manero Ruiz, miembro de la Dirección de Asuntos Fiscales de Repsol; D. Ramón Palacín Sotillos, socio responsable de Fiscalidad Internacional de EY en España; y D. Gerardo Pérez Rodilla, jefe adjunto de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional.

Comienza D. Alfredo Manero exponiendo cómo se ha hecho uso en la empresa de los procedimientos amistosos. Indica que hay una experiencia limitada, porque el ámbito natural de los procedimientos amistosos es el de los precios de transferencia, el cual requiere determinadas características y sofisticaciones de las administraciones, que falta en muchos casos. A modo de ejemplo, su experiencia en un caso de procedimiento amistoso reciente se centró en el problema de la naturaleza de las aportaciones realizadas a una filial estadounidense, si se consideraban deuda o fondos propios. En EEUU, dichas aportaciones se calificaban como *surplus*, que se traducía como aportaciones para futuras aportaciones de capital, que se calificaba por la Administración española como deuda hasta el momento en que se produjera la aportación definitiva. Se planteaba, por tanto, el gravamen de intereses nocionales por el préstamo. En este caso se daban las dos condiciones para el procedimiento amistoso, discrepancia relativa a precios de transferencia y administraciones tributarias sofisticadas. Se planteaban 5 áreas de incertidumbre:

En primer lugar, se planteaba la idoneidad del procedimiento amistoso para resolver el propio caso. Había dudas ya que se trataba de un problema de calificación y no de tributación soportada contraria al Convenio. En segundo lugar, se planteaban dudas acerca de qué jurisdicción era ante la que se debía plantear el procedimiento amistoso. En EEUU había mucha flexibilidad para

discutir la calificación de instrumentos subyacentes que pudieran dar lugar a ajustes de precios de transferencia. Por ello, el procedimiento lo planteó la filial ante la Administración estadounidense. Para Repsol la admisión a trámite de la demanda se entendía como un punto a favor del apoyo de la pretensión por la Administración ante que se planteaba el caso.

En tercer lugar, se planteaba el limitado papel del contribuyente en el procedimiento. Técnicamente, el contribuyente no es parte en el procedimiento, sino que son las administraciones tributarias. Tras instar el procedimiento amistoso acaba la participación de la parte en el procedimiento. En cuarto lugar, se planteaba la falta de certeza de que el procedimiento amistoso pueda cristalizar en un acuerdo. Para el contribuyente la finalización del procedimiento parece depender de la disposición de las administraciones tributarias a buscar una solución. Finalmente, se planteaba la relación entre los procedimientos amistosos y los procedimientos internos. En España, antes de las modificaciones de la Ley General Tributaria, el procedimiento amistoso transcurría en paralelo. Actualmente, se suspende la tramitación del procedimiento económico-administrativo mientras se tramita el procedimiento amistoso. En todo caso, debe tenerse en cuenta que ha habido un cambio en la relación entre administración tributaria y contribuyente que se basa en la prevención, frente al control *a posteriori*.

Por su parte, D. Ramon Palacin centra su intervención en el origen y evolución de los procedimientos amistosos, sus objetivos y cómo se han desarrollado los parámetros de la fiscalidad internacional a los que sirven los procedimientos amistosos; así como el futuro de los procedimientos amistosos en un horizonte cercano a través de la Directiva sobre resolución de conflictos, el foro de precios de transferencia; y el papel de los procedimientos amistosos en la estrategia fiscal de las grandes empresas.

En relación con el origen de los procedimientos amistosos, se destaca que estos procedimientos se han movido en un marco interpretativo y normativo estable desde los 90. La mayor parte de las operaciones transfronterizas en la década de los 90 tenía lugar entre economías de la OCDE y, en el caso español, con Latinoamérica. El principio básico para la cooperación entre Estados era el fomentar la tributación en residencia. En la UE existía el convenio de arbitraje como excepción. Había problemas relativos a aspectos sustantivos (calificación de rentas, existencia de EP, etc.) y procedimentales (prescripción en el Estado en que no se había practicado el ajuste, supuestos de cosa juzgada por uso alternativo del procedimiento amistoso con procedimientos internos o posibilidad de que no se admitiera el procedimiento amistoso por alguna administración tributaria, básicamente porque no hubiera doble imposición).

En los últimos años se han incluidos nuevos actores que no forman parte de la OCDE como China, India, etc., cuyas administraciones funcionan de un modo diverso. Además, la estabilidad normativa se ha visto sacudida por la adopción de medidas unilaterales como el *diverted profits tax*, que queda fuera del ámbito de los convenios; junto con otras normas de valoración o normas presuntivas (por ejemplo, la limitación a la deducibilidad de gastos financieros), que pueden generar asimetrías entre Estados. El unilateralismo se ha manifestado especialmente en la interpretación del principio de plena competencia, que se vuelve más casuístico, circunstancia que debería justificar la mayor participación de los contribuyentes en estos procedimientos.

La Acción 14 del Plan BEPS propone actualizaciones de los procedimientos amistosos: mejorar la gobernanza administrativa para la adopción de los procedimientos amistosos, garantizar suficiente formación de las administraciones tributarias, dotar de mayor poder a las administraciones tributarias, aislar los procedimientos amistosos de objetivos recaudatorios, publicación de casos previos, participación de las administraciones tributarias encargadas de procedimientos amistosos en los procedimientos de control, entre otras. Esto tiene en cuenta un nuevo paradigma de procedimientos de control a través de relaciones cooperativas. El procedimiento amistoso no es un instrumento para dar certidumbre a futuro. El cambio en el sistema de control supone una segmentación de contribuyentes, que puede derivarse en inadmisión de procedimientos amistosos en los casos de planificación fiscal agresiva que no deriva en doble imposición, aspecto que permite la Directiva.

Los contribuyentes deben reflexionar acerca del papel de los procedimientos amistosos en su estrategia fiscal, porque no sitúan en el mismo nivel de complejidad los problemas internos y los problemas transfronterizos. Se van a abrir tres vías para cada contribuyente: acuerdos con la inspección y consecuencias que tendrá respecto de procedimientos amistosos en otros Estados; litigios en tribunales domésticos; y procedimientos amistosos. Para los procedimientos amistosos un aspecto relevante es considerar la posición de la Administración tributaria que no realiza el ajuste.

Finalmente intervino D. Gerardo Pérez Rodilla para explicar el estado de la cuestión en la Administración española, destacando, en primer lugar, que España desde el comienzo del Siglo XXI ha incrementado el número de expedientes de procedimientos amistosos. Se inician unos 40 expedientes anuales. A nivel OCDE existe un stock de expedientes cercano a los 6.000.

Por otro lado, aunque hay un perfeccionamiento del sistema, no hay nada nuevo. La alternativa que se plantea es la de defender la actuación previa. En el caso de los grupos multinacionales, van a coexistir dos liquidaciones más la actuación del contribuyente. Por ello, es necesario que se lleve a cabo un planteamiento común vía procedimiento inspector. De este modo, mediante la

actuación conjunta se podrá evitar el conflicto. Por lo tanto, Se obtendrán procedimientos amistosos perfeccionados.

En el marco europeo, la Directiva introduce el arbitraje para la calificación del convenio en general. El contribuyente no tiene cabida en el procedimiento amistoso. La mayoría de administraciones están de acuerdo en que se trata de un acuerdo entre administraciones. No tiene cabida en sentido estricto, porque se recaba información del propio contribuyente. En relación con este extremo, quizás la Acción 14 o la Directiva habrían sido una oportunidad de dar un mayor papel al contribuyente. En la actualidad no cabe abrir al contribuyente el procedimiento más allá de la transparencia razonable sobre el estado del procedimiento. La Directiva, de hecho, insiste en que es un procedimiento entre administraciones.

Otro aspecto relevante es la total independencia del equipo o inspector jefe que dictó el acto de liquidación. Esta independencia se logra porque jerárquicamente el órgano que tramita el procedimiento amistoso y el que dictó la liquidación son unidades distintas con total independencia. Además, la Administración española tiene reuniones semestrales con determinadas administraciones tributarias, como Italia, Alemania, Francia o Reino Unido. Existe una regularidad en el conocimiento de otras administraciones.

El objetivo en los procedimientos amistosos es el de buscar una solución amigable para eliminar la doble imposición internacional. Sin embargo, ha habido pocos procedimientos amistosos, principalmente con Canadá, EEUU o Japón. Se trata también de forzar a que los países latinoamericanos entren en los procedimientos amistosos. Además, surgen otros problemas adicionales derivados del ajuste que realiza la Administración española y la necesidad de elaborar actas separadas. Normalmente cuando se realiza el ajuste, no se separa. Sin embargo, cuando se realiza un ajuste en materia de precios de transferencia hay que separarlo por cuantía y por países. Ello deberá modificarse en el reglamento de precios de transparencia.

Otro problema importante es la simultaneidad de tres procedimientos sobre un mismo contribuyente: comprobación de ejercicios siguientes, acuerdo previo de valoración para ejercicios posteriores y procedimientos amistosos de ejercicios anteriores. Se debe reflexionar acerca de cómo se pueden encajar estas situaciones para dar una solución necesariamente homogénea y sobre la vinculación del procedimiento amistoso. También es relevante el tema de la confidencialidad de la documentación que se presenta y el recurso a la equidad como mecanismo para resolver los procedimientos amistosos, que los propios comentarios aceptan.

Por otro lado, se destacan aquellos casos en que no se acepta el procedimiento amistoso. En primer lugar, se da cuando no existe un convenio aplicable, al no haber base común de interpretación. Estos es especialmente

relevante en el caso de Dinamarca: se ha planteado si cabría un procedimiento amistoso sobre la base del Derecho de la Unión, pero la carencia de un convenio aplicable lo hace inviable. Tampoco se acepta el procedimiento amistoso en los casos en que se plantee una cuestión de derecho interno y no una divergencia derivada del convenio. Con todo existen muchas dudas, por ejemplo, en el caso de la limitación de gastos financieros, en que se plantea si se trata de una norma interna o de una divergencia derivada de un convenio. Esta duda debe resolverse caso a caso, ya que no va haber ningún argumento para negar el inicio de un procedimiento amistoso, tal y como dice la Acción 14. Cuestión distinta es que no se llegue a un acuerdo, porque la obligación es de negociar. El arbitraje quedaría fuera. El cambio radical es que hay que iniciar el procedimiento amistoso en los casos en que hay duda, pero no hay obligación de llegar a un resultado.

La divergencia derivada de la aplicación es un convenio de doble imposición cualificada a efectos de los procedimientos amistosos es una distinta interpretación. La Directiva ha establecido una serie de supuestos para no aceptar el procedimiento amistoso, como los ajustes por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave. Estos casos deberán ser objeto de interpretación para ver qué casos quedan fuera del procedimiento amistoso. Por otro lado, si uno de los Estados considera que existe doble imposición internacional, pero el otro no, cabe instar una comisión consultiva que dictaminaría en un plazo limitado si procede o no un procedimiento amistoso.

Finalmente, a efectos de la adecuada fundamentación de los ajustes es necesario seguir lo previsto en el art. 9 del Modelo de la OCDE y las directrices sobre precios de transferencia. Junto a ello, en el caso del convenio multilateral y los procedimientos amistosos, España va introducir ciertas modificaciones, incluyendo el mantenimiento de una reserva para no tramitar el procedimiento amistoso a través de motivos especiales para denegarlo, como fraude o ausencia de doble imposición internacional, entre otros.

Acto seguido se ha procedido a la apertura del debate con los asistentes, tras el cual D. Domingo Carbajo ha clausurado la sesión emplazando a los asistentes al próximo Encuentro sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria el 17 de enero de 2018.