

El recalibramiento de los APAs internacionales en un contexto post-BEPS: el nuevo Manual OCDE sobre APAs bilaterales



Jose Antonio García Bañuelos

Socio de Precios de Transferencia y Fiscalidad
Internacional EY

José Manuel Calderón

Consejero Académico EY Abogados

El 28 de septiembre de 2022, la OCDE publicó un Manual sobre Acuerdos Previos de Valoración Bilaterales (el Manual) como parte del programa de trabajo sobre seguridad jurídica en materia fiscal que está desarrollando el Foro sobre Administración Tributaria ("FTA") de la OCDE.

El Manual ha sido elaborado conjuntamente por los miembros del FTA MAP Forum y su grupo de discusión sobre la "Identificación de mejoras en el procedimiento de Acuerdos Previos de Valoración bilaterales", y fue aprobado por el Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS IF) así como por todos los miembros del FTA Forum.

Resumen ejecutivo

Los acuerdos previos de valoración bilaterales (“BAPAs”) son instrumentos muy eficaces para proporcionar seguridad jurídica en el ámbito fiscal y prevenir controversias fiscales transfronterizas, particularmente en un contexto post-BEPS donde se propician enfoques multilaterales (*global value chain*) sobre la aplicación de la regulación de precios de transferencia. El Manual OCDE-FTA en gran medida es reactivo y trata de salir al paso y superar los obstáculos y asimetrías administrativas que vienen lastrando la eficacia y recurso a estos mecanismos cooperativos, de manera que en la hora actual se considera que los BAPAs están siendo infrutilizados, a pesar de que las estadísticas de APAs revelan un incremento notable de su número durante los últimos años.

Las buenas prácticas identificadas en el Manual tienen como objetivo mejorar la tramitación de los BAPAs, actuando sobre los siguientes aspectos clave:

- ▶ La reducción de los tiempos y demoras originadas por diferencias en la tramitación de los procedimientos en las jurisdicciones;
- ▶ Evitar las asimetrías de información entre las autoridades competentes;
- ▶ Aumentar la transparencia administrativa entre autoridades competentes y respecto de los contribuyentes; y
- ▶ Garantizar que todas las partes implicadas en el procedimiento tengan expectativas realistas sobre los recursos que será necesario emplear y los plazos previstos.

En la presente Alerta se ofrece una visión general del “BAPA estándar” recogido en el referido Manual OCDE-FTA, destacando sus aspectos clave al servicio de un mayor y mejor uso de estos mecanismos cooperativos en un contexto post-BEPS.

Discusión detallada

Antecedentes

En el marco de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS¹ se reconoció que los BAPAs proporcionan un mayor nivel de seguridad jurídica para ambas jurisdicciones implicadas, reducen la probabilidad de doble imposición y pueden evitar de forma proactiva los litigios en materia de precios de transferencia.

Con el fin de avanzar en la agenda de la seguridad jurídica en materia fiscal, identificando las mejoras que podrían introducirse en el proceso de determinación fáctica-valorativa de las operaciones intragrupo encardinadas en la conclusión de los BAPAs, se creó un grupo de discusión sobre la "Identificación de mejoras en el procedimiento de BAPAs" integrado por 22 jurisdicciones, entre ellas España.

El Manual resume las opiniones expresadas en una encuesta realizada tanto a los miembros del grupo de discusión como a los contribuyentes, y extrae las buenas prácticas que, complementando las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, pretenden lograr una mayor coherencia en los aspectos procedimentales de los BAPAs, así como dotar al procedimiento de una mayor agilidad y eficacia.

Cabe señalar que, aunque algunos de los retos son los mismos tanto para los BAPAs como los APAs multilaterales, estos últimos están expuestos a retos singulares y, por lo

tanto, las buenas prácticas descritas en el Manual no pretenden incluir dentro de su alcance a estos últimos.

El resultado de la encuesta puso de manifiesto un mayoritario apoyo al uso de los BAPAs como herramienta para proporcionar seguridad jurídica en materia fiscal e indicó una clara preferencia por los BAPAs frente a los procedimientos de inspección y amistosos, en la medida en que sus resultados se consideran más justos desde la óptica fiscal y se perciben como procedimientos más colaborativos.

Sin embargo, se identificaron cuatro cuestiones clave que vienen limitando la eficacia y lastrando la utilización de los BAPAs como mecanismo internacional al servicio de la seguridad jurídica en materia de precios de transferencia:

- ▶ El proceso y plazo medio para la conclusión de los BAPAs viene superando los tiempos o plazos generales que se emplean a nivel internacional para la resolución de un MAP, y en tal sentido se considera que el “*BAPA process*” resulta “optimizable” a partir de la utilización de mejores prácticas y un “estándar común” que uniforme “culturas administrativas” a este respecto.
- ▶ La ausencia de un marco procesal uniforme y estandarizado que pueda ser utilizado como “marco común” por parte de las administraciones de las distintas jurisdicciones a los efectos del “*BAPA process*”.
- ▶ La gran cantidad de recursos que, tanto las autoridades competentes, como los contribuyentes deben “movilizar” para poner en marcha y concluir un BAPA.
- ▶ El déficit de transparencia administrativa entre autoridades competentes y con los contribuyentes involucrados en el “*BAPA process*”.

El Manual debe considerarse como una guía general para el procedimiento de los BAPAs en la que se destacan 29 buenas prácticas que idealmente deben seguir las autoridades competentes de las distintas jurisdicciones BEPS IF-FTA. Estas buenas prácticas pueden agruparse en las tres áreas siguientes:

- I. Buenas prácticas en relación con los fundamentos para lograr procedimientos de BAPAs eficaces;
- II. Buenas prácticas en relación con aspectos procedimentales concretos de los BAPAs; y
- III. Buenas prácticas en relación con otras cuestiones planteadas en relación con los BAPAs.

El Manual no afecta a los derechos u obligaciones derivados de los convenios en materia fiscal, ni a ningún otro derecho legal de los contribuyentes o regulación establecida por las diferentes jurisdicciones. El término “buena práctica” se utiliza en el Manual para describir lo que generalmente se considera la manera más adecuada de tramitar un BAPA. No se otorga ninguna prioridad o importancia asociada a su orden o a la extensión de la discusión de un aspecto particular.

Si bien la implementación por parte de las jurisdicciones de las buenas prácticas del mínimo estándar de la Acción 14 puede documentarse en un informe, no se espera dicha documentación para las buenas prácticas contenidas en el Manual.

I. Buenas prácticas en relación con los fundamentos para lograr procedimientos de BAPAs eficaces [Buenas prácticas 1-10]

El Manual identifica siete áreas de desarrollo que se consideran fundamentales para lograr un procedimiento de BAPA eficiente y eficaz. Estas áreas son:

- ▶ Fomentar un procedimiento de BAPA colaborativo y cooperativo [buenas prácticas 1-2];
- ▶ Proporcionar una orientación clara sobre el procedimiento de BAPA [buena práctica 3];
- ▶ Adoptar la tecnología y aumentar la comunicación y la transparencia para mejorar la eficiencia [buena práctica 4];
- ▶ Crear expectativas realistas sobre la duración probable del procedimiento de BAPA [buena práctica 5];
- ▶ Garantizar que los BAPAs sean prospectivos [buena práctica 6];
- ▶ Garantizar una dotación adecuada de recursos en relación con los BAPAs [buena práctica 7]; y
- ▶ Aumentar la comunicación y la transparencia entre autoridades competentes y respecto del contribuyente [buenas prácticas 8-10].

El tiempo que se tarda en alcanzar un acuerdo en un BAPA se considera un impedimento fundamental para lograr una mayor utilización de los mismos. En el Manual, se destacan tres factores clave que influyen de forma significativa en el tiempo que se tarda en resolver los BAPAs: el nivel de diligencia debida exigido por algunas autoridades competentes a la hora de evaluar las solicitudes y de formar posiciones, la falta de un marco temporal para resolver un BAPA, y los retrasos en alcanzar un acuerdo a menudo complican el proceso, dado que las autoridades competentes suelen exigir la evaluación de cualquier nueva información o cambio.

El primer conjunto de buenas prácticas incluye una orientación clara sobre los aspectos que permiten lograr un BAPA de manera eficiente, e introduce como objetivo llegar a un acuerdo en un plazo de 30 meses a partir de la recepción de una solicitud completa de BAPA. Este plazo se reduciría a 24 meses una vez que las jurisdicciones hayan adoptado las medidas necesarias para agilizar y optimizar sus procedimientos y recursos, de acuerdo con el Manual. Estos objetivos de “optimización” temporal en la conclusión de BAPAs son asequibles considerando, por ejemplo, la práctica administrativa desarrollada por algunos Estados miembros de la UE como Bélgica (28 meses), Dinamarca (20-28 meses), o Países Bajos (24 meses)².

En el Anexo B del Manual se incluye un ejemplo de calendario para la tramitación de un BAPA:

- ▶ Revisión y aceptación de la solicitud: mes 1;
- ▶ Recogida de información: meses 2-8;
- ▶ Elaboración de documentos de posición: meses 8-14;

- ▶ Debates con las autoridades competentes: meses 14-26; y
- ▶ Finalización e implementación: meses 26-30.

El Manual estipula que las renovaciones y las prórrogas de los BAPAs deberían durar menos de 24 meses en el marco de procedimientos optimizados que aprovechen los análisis previos realizados.

El Manual también pone de relieve que los BAPAs deben tener una duración mínima de cinco años, incluyendo al menos dos años prospectivos y que, en su caso, se deberían utilizar asunciones críticas para equilibrar el riesgo de cambios futuros en los hechos y las circunstancias económicas subyacentes, en lugar de restringir innecesariamente la duración del BAPA. El Anexo D del Manual contiene una lista de posibles asunciones críticas.

II. Buenas prácticas en relación con aspectos procedimentales concretos de los BAPAs [Buenas prácticas 11-27]

El Manual esboza seis etapas de un proceso típico de BAPA destacando algunos problemas que pueden surgir en cada etapa, recomendando buenas prácticas para superar esos problemas. Las seis etapas son:

- ▶ Contactos iniciales y actuaciones previas [buenas prácticas 11-12];
- ▶ Solicitud formal y aceptación del BAPA [buenas prácticas 13-16];
- ▶ Actuaciones posteriores a la aceptación del BAPA y recopilación de información [buenas prácticas 17-21];
- ▶ Documentos de posición y conversaciones con las autoridades competentes [buenas prácticas 22-25];
- ▶ Finalización y ejecución [buenas prácticas 26-27]; y
- ▶ Seguimiento continuo (Monitorización).

Las prácticas de las autoridades competentes en las diferentes jurisdicciones pueden variar enormemente en relación con los contactos previos a la presentación formal de la solicitud de BAPA. En general, el Manual refleja la opinión de que algún tipo de contacto previo debe considerarse buena práctica, siempre que haya suficiente flexibilidad para que cuando una autoridad competente considere innecesarias las actuaciones previas no sea necesario dedicar recursos a estas actuaciones, y que las autoridades competentes no deberían recibir solicitudes de BAPA sin la oportunidad previa (independientemente de que se decida ejercer o no) de comentar el caso con el contribuyente.

El objetivo de la solicitud del BAPA es proporcionar a las autoridades competentes toda la información necesaria para evaluar la procedencia de iniciar el procedimiento. El formato y el contenido de la solicitud también varía según la jurisdicción. El Manual recomienda que las dos solicitudes de BAPA se presenten simultáneamente y contengan la misma información. Al recibir una solicitud del BAPA, las autoridades competentes deben comentar cualquier cuestión relevante que se ponga de manifiesto y la información adicional que se necesite, e identificar cualquier limitación doméstica que pueda afectar al procedimiento.

El siguiente conjunto de buenas prácticas se refiere a la fase posterior a la aceptación de la solicitud y a la recopilación de información. El Manual establece la importancia de acordar una planificación general del proyecto, de solicitar únicamente información específica y de forma coordinada, de que los contribuyentes proporcionen la misma información a ambas autoridades competentes simultáneamente y de tener un entendimiento común de los hechos antes de iniciar las conversaciones. Estas buenas prácticas pretenden fomentar la transparencia inter-administrativa y dejan claro que cualquier desacuerdo en relación con la definición (*delineation*) de las operaciones cubiertas y los hechos subyacentes debe considerarse como parte de la fase de recopilación de información, previa a que las autoridades competentes inicien las conversaciones.

Para lograr una pronta resolución y facilitar que las conversaciones sean productivas, el Manual destaca la importancia de que los documentos de posición se distribuyan con suficiente antelación a las discusiones propuestas por las autoridades competentes, con el tiempo y la información suficiente para permitir que la otra jurisdicción evalúe las posiciones antes de que tenga lugar la discusión.

El Manual también trata de establecer límites, por ejemplo, señalando que los contribuyentes no deben tener un papel en la preparación de los documentos de posición y no deben formar parte de este proceso de discusión. Una vez acordados los términos de partida, las autoridades competentes deben acelerar la redacción del BAPA. El Anexo C del Manual incluye un documento de posición abreviado para solicitudes de BAPA menos complejas, el Anexo E incluye un modelo de matriz de posición y en el Anexo F se incluye un modelo de acuerdo de BAPA.

Por último, el Manual señala que los requisitos de cumplimiento del BAPA para el contribuyente difieren de una jurisdicción a otra. Aunque no se incluye ninguna buena práctica en este sentido, el Manual señala que los contribuyentes y las administraciones tributarias deben acordar los tipos de documentos y registros que el contribuyente debe mantener y conservar a efectos de verificar el cumplimiento del BAPA por parte del contribuyente y que deben seguirse las orientaciones de los capítulos IV y V de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia .

III. Buenas prácticas en relación con otras cuestiones planteadas en relación con los BAPAs [Buenas prácticas 28-29]

El Manual enumera además otros aspectos que pueden ser relevantes para la tramitación de los BAPAs:

- ▶ La interacción entre los procedimientos de inspección domésticos y la tramitación de los BAPAs [buena práctica 28];
- ▶ La aplicación retroactiva de los BAPAs (roll-back);
- ▶ Renovación de los BAPAs [buena práctica 29]; y
- ▶ Las tasas como parte del procedimiento de los BAPAs.

La interacción entre los procedimientos de inspección domésticos y la tramitación o el “*BAPA process*” varía mucho en las distintas jurisdicciones. Sin embargo, el Manual señala que en ninguna de las jurisdicciones encuestadas se impide que los contribuyentes que se encuentran en un proceso de BAPA sean objeto de una inspección en relación con las operaciones objeto del BAPA.

A este respecto, el Manual recomienda que las jurisdicciones se aseguren de que los responsables de la tramitación del procedimiento inspector y el BAPA se comuniquen y coordinen eficazmente, incluyan una explicación de la relación entre el procedimiento de inspección y el BAPA en su guía sobre BAPAs, e informen a la otra autoridad competente de las posibles interacciones con el procedimiento inspector. Estamos ante una cuestión crítica que puede afectar de forma notable a la utilización de los BAPAs por los contribuyentes, de suerte que, más allá de las recomendaciones de transparencia administrativa que contiene el Manual OCDE, consideramos que, posiblemente, lo más adecuado resultaría de mantener la autonomía y carácter separado del mecanismo cooperativo (BAPAs) ya iniciado, respecto de procedimientos de inspección que pudieran iniciarse con posterioridad, a efectos de evitar interferencias o distorsiones entre los mismos, protegiendo así de forma más adecuada los derechos de los contribuyentes en cada marco procedimental. Nótese a este respecto que la “regulación” de los APAs, como regla, limita el uso de la información aportada por el contribuyente en el marco de tales mecanismos cooperativos .

Asimismo, el Manual señala que la capacidad de aplicar retroactivamente o renovar un BAPA también varía considerablemente entre las distintas jurisdicciones. Dado el importante esfuerzo que llevan a cabo todas las partes para acordar un BAPA y las ventajas en términos de seguridad jurídica que ofrece este mecanismo, el Manual anima a llevar a cabo aplicaciones retroactivas y renovaciones cuando sea posible y apropiado, reconociendo el derecho de las autoridades competentes a realizar una revisión detallada de las solicitudes de renovación de los BAPAs, sin estar por lo tanto sometidas a las posiciones adoptadas en el BAPA inicial.

A este respecto, la jurisprudencia internacional (v.gr, el caso *Eaton vs. Commissioner*, 6th Cir. August 25, 2022) evidencia cómo los tribunales son poco proclives a confirmar cancelaciones arbitrarias o insuficientemente motivadas de APAs.

Implicaciones

El Manual OCDE-FTA sobre BAPAs constituye una valiosa guía para uniformar la práctica administrativa del “BAPA *process*”, de manera que este nuevo “estándar común” permita superar ciertas diferencias de cultura administrativa entre las autoridades competentes de las distintas jurisdicciones, que vienen lastrando la eficacia y utilización de estos mecanismos cooperativos. Es cierto que el referido Manual no establece ninguna norma vinculante para las autoridades competentes, ni las distintas jurisdicciones estarán sujetas a revisión o supervisión alguna en relación con la aplicación de cualquiera de las buenas prácticas; no obstante, el hecho de que haya sido elaborado de forma consensuada por un buen número de jurisdicciones (FTA-OCDE) y venga respaldado por el BEPS IF, permite pensar que esta guía y estándar, complementaria a lo recogido a este respecto en las Directrices OCDE de Precios de Transferencia, será utilizada de forma recurrente por un buen número de autoridades competentes, determinando, a la postre, una mejora de las prácticas existentes y la racionalización de los procesos de BAPA en todo el mundo. Posiblemente, las *EU Guidelines on APAs (2007)* hayan quedado en buena medida superadas por la propia evolución de las Directrices de Precios de Transferencia y el propio Manual OCDE-FTA relativo a los BAPAs.

La optimización de los procedimientos de BAPA y la mejora de aquellos aspectos que más reticencias generan, como es el plazo para su tramitación/conclusión, sin duda contribuirá a una expansión en la utilización de este importantísimo instrumento de seguridad jurídica

en el ámbito de las operaciones intragrupo, considerando particularmente la evolución postBEPS del marco internacional de precios de transferencia y la tendencia internacional a un *enforcement* cada vez más agresivo y unilateral del principio de plena competencia.

El Manual de la OCDE persigue favorecer el uso de este mecanismo, considerando el redimensionamiento de la función que puede desempeñar en el marco de un sistema tributario internacional en transformación que demanda nuevos mecanismos que instrumenten una mayor cooperación fiscal entre administraciones tributarias. De hecho, las estadísticas de APAs publicadas durante los últimos años revelan un notable incremento de la utilización de APAs bilaterales y multilaterales; por ejemplo, a finales de 2020 había 230 APAs de este tipo vigentes en la UE, 21 de los cuales correspondían a España; la última estadística del programa de APAs de EE.UU. (2021) habla por sí misma: 98 APAs bilaterales ejecutados y 395 solicitudes de este tipo de APAs pendientes. El impulso referido a la utilización de este instrumento a nivel internacional se alinea con la estrategia de la AEAT en los últimos años, cuyas directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022 explícitamente señalan que se prevé continuar, en línea con años anteriores, con la política de fomento de los Acuerdos Previos de Valoración en materia de precios de transferencia.

Asimismo, los APAs conforman un importante pilar en la Estrategia 360 de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI), que pretende relacionar eficazmente los mecanismos de prevención de controversias con los procedimientos de comprobación y de eliminación de la doble imposición (MAPs), y tiene como fin último evitar las controversias que pueden surgir en el ámbito de los precios de transferencia.

Los BAPAs, obviamente, no pueden resolver todos los problemas de inseguridad jurídica en materia tributaria ni es el único mecanismo necesario para que el sistema recupere su estabilidad y opere en condiciones más alineadas con los principios fundamentales del Estado de Derecho. No obstante, consideramos que la OCDE y el FTA a través del Manual sobre BAPAs están lanzando un mensaje a la comunidad fiscal internacional en el sentido de que su “infrautilización” resulta anacrónica y debe recalibrarse su utilización tanto por las autoridades fiscales de las distintas jurisdicciones como por las MNEs en el actual contexto postBEPS; la OCDE-FTA, por tanto, apelan a un recalibramiento de los BAPAs, considerando su potencialidad a efectos de reducir los actuales niveles de controversia en materia de precios de transferencia, pudiendo contribuir así a reducir los crecientes riesgos fiscales que tienen que afrontar las MNEs que operan transnacionalmente en relación con la aplicación, en muchos casos asimétrica, del principio de plena competencia sobre sus operaciones intragrupo. Igualmente, los BAPAs pueden generar un efecto estabilizador de un sistema tributario internacional que sigue pivotando estructuralmente sobre el principio de plena competencia, y que lo seguirá haciendo incluso en un contexto BEPS 2.0, en el que probablemente el principio *arm's length* haya de convivir con otros principios de asignación de derechos de imposición entre las distintas jurisdicciones.

Es cierto que los BAPAs son complejos y requieren importantes recursos y tiempo para su conclusión, pero no puede dejar de señalarse que los efectos de este mecanismo cooperativo pueden llegar a trascender la seguridad jurídica bilateral entre las autoridades competentes de los países involucrados en el BAPA, toda vez que en muchos casos tales “acuerdos” terminan operando como “*benchmarking*” frente a autoridades fiscales de países terceros donde se llevan a cabo operaciones intragrupo sustancialmente idénticas.

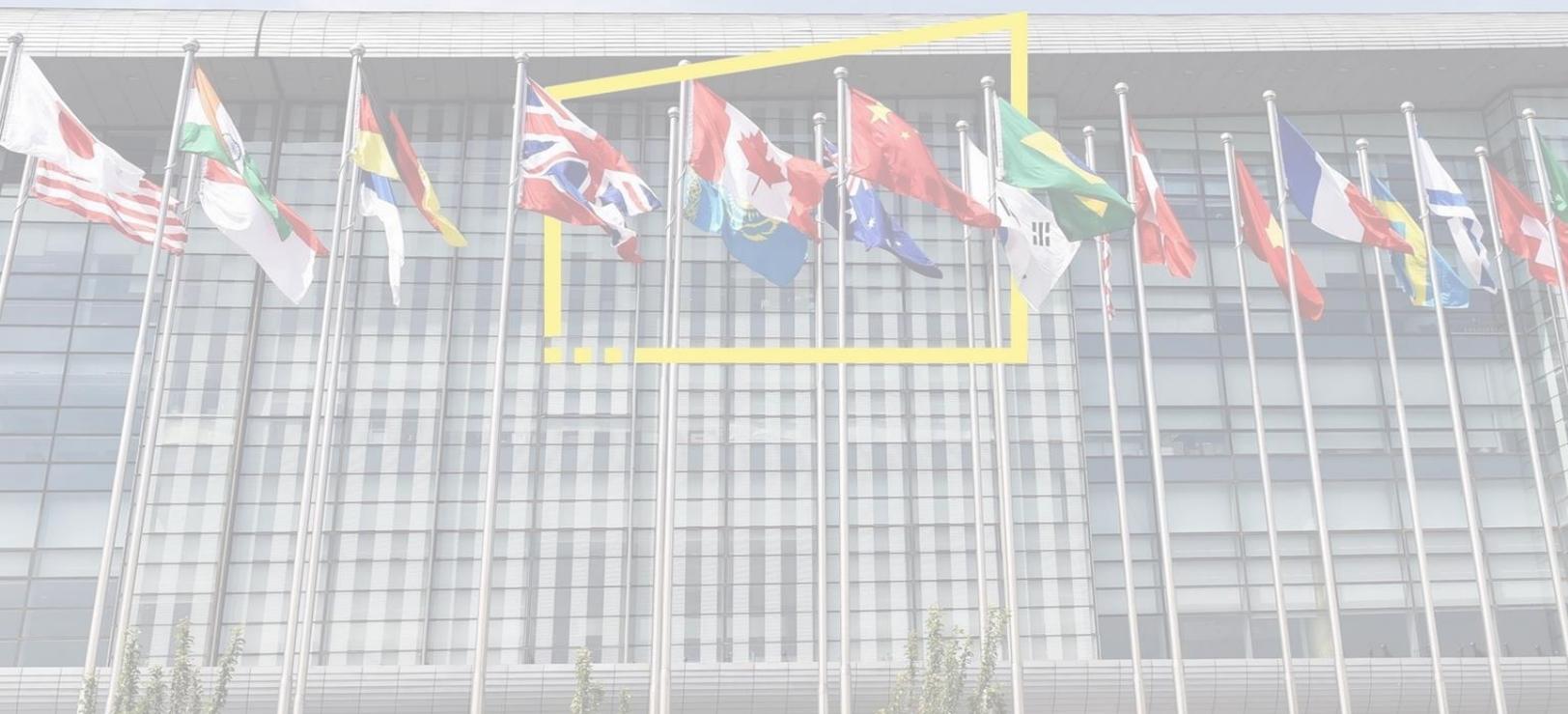
A su vez, cabe apuntar la tendencia internacional consistente en el redimensionamiento de la utilización estratégica de estos APAs internacionales por parte de las MNEs de algunos países, considerando en particular no sólo la propia evolución post-BEPS (1.0) del principio de plena competencia, sino también cómo la nueva tributación corporativa para las grandes empresas MNEs que deriva del Pilar 2 requiere de una política de precios de transferencia robusta, contrastada y estable.

En este sentido, el propio FTA (y alguna administración tributaria relevante, como el IRS) ya se ha referido a la interacción crítica entre los programas de cumplimiento tributario cooperativo internacionales (ICAP), los APAs, y la futura aplicación de las medidas derivadas de los Pilares 1 y 2 de BEPS 2.0. De esta forma, resulta evidente la creciente relevancia práctica y estratégica que poseen todos estos mecanismos cooperativos para las MNEs, cuando menos, a efectos de minimizar los cada vez más relevantes riesgos financieros y fiscales asociados a operaciones intragrupo que posean carácter estructural.

En suma, consideramos que el Manual OCDE-FTA sobre BAPAs posee gran potencial en términos de trascendencia práctica en el actual contexto, al instrumentar un nuevo estándar común para la negociación/conclusión de estos mecanismos a escala internacional, con el objetivo de favorecer (y posiblemente redimensionar) su utilización por parte de las autoridades fiscales y los contribuyentes; de esta forma, la OCDE expande la “*tax certainty toolbox*”, a través del desarrollo de un mecanismo cooperativo internacional que permite a las MNEs mitigar los riesgos de doble imposición y prevenir la controversia fiscal transfronteriza en un contexto complejo y difícil de gestionar, entre otras razones, por el propio curso de la transformación del sistema tributario internacional.

Puedes consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Jose Antonio García Bañuelos

Jose.Antonio.Garcia.Banuelos@es.ey.com

Notas

- ¹ Best practice 4: Countries should implement bilateral APA programmes. OECD (2015), *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*, Action 14 - 2015 Final Report
- ² EU Commission, *Statistics on APAs in the EU at the end of 2020*, Brussels, February 2022, Taxud/D2.