

ALEMANIA: LA NUEVA NORMATIVA ALEMANA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SUBCAPITALIZACIÓN Y RÉGIMEN HOLDING

PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El fundamento legal del régimen alemán de operaciones vinculadas se basa en los denominados “Principios Administrativos” del año 1983¹, que se rigen a su vez por los *OECD Transfer Pricing Guidelines*², y cuyo seguimiento es obligatorio solamente para la Administración tributaria alemana, pero no para los sujetos pasivos.

Esta norma permite a la Administración tributaria valorar por su valor normal de mercado las operaciones realizadas entre personas vinculadas, en el sentido del artículo 1 apartado 2 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante: “AStG”)³, siempre que las autoridades estimen que dichas operaciones han sido llevadas a cabo por valores inferiores a los de mercado, y siempre que las transacciones se hayan realizado con personas residentes en el extranjero.

Según la legislación alemana vigente, existe vinculación entre dos personas cuando (a) una persona jurídica ostente, directa o indirectamente, una participación sustancial en otra entidad de cómo mínimo un 25 por ciento, (b) una tercera persona tenga una participación sustancial en ambas entidades o (c) una persona pueda influir en la toma de decisiones de otra persona por razones no basadas en su relación comercial, o cuando una persona tenga un interés propio en la obtención de ingresos por parte de la otra persona.

Con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva normativa sobre la documentación de operaciones vinculadas, se respetaba el principio indiscutido según el cual correspondía a la Administración demostrar que las operaciones entre las partes vinculadas en cuestión habían sido realizadas por un precio inferior al que hubiese correspondido si la transacción se hubiera realizado entre dos partes independientes. Recaía por lo tanto sobre la Administración la carga de prueba.

¹ *Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen* (“Verwaltungsgrundsätze”), en : BStBl. I 1983, 218.

² *OECD Transfer Pricing Guidelines*, Paris, 1995/1999.

³ Aussensteuergesetz de 8 de Setiembre de 1972, BGBl. I 1972, 1713.

La obligación de aportar pruebas documentales por parte de los sujetos pasivos existía ya con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva norma, aunque de una forma mucho más limitada, en relación con las habituales obligaciones contables y con la obligación general de colaborar con la Administración fiscal en caso de requerimiento. No existía una obligación concreta para los contribuyentes de aportar documentos específicos que demostrasen que las operaciones realizadas entre partes vinculadas habían sido realizadas por su valor normal de mercado. Este hecho fue confirmado por el Tribunal Financiero alemán, a través de su Sentencia de 17 de octubre de 2001, en la cual subrayó que no existe la obligación de aportar pruebas documentales en operaciones vinculadas, mientras no exista un fundamento legal que establezca tal obligación⁴.

Con la reciente Ley sobre la Reducción de Beneficios Fiscales (en adelante, “StVerAbG”)⁵ y la respectiva Ordenanza fiscal sobre la Delimitación de Beneficios (en adelante, “GAufzV”)⁶ ha sido creado tal fundamento legal.

La nueva obligación de llevar un registro documental, y el régimen sancionador correspondiente en caso de su incumplimiento, se regulan en el apartado 3 del artículo 90 y en los apartados 3 y 4 del artículo 162 de la Ley Tributaria (en adelante, “AO”)⁷, introducidos por la StVergAbG, y se aplican a los ejercicios contables que se inicien con posterioridad al 31 de diciembre de 2002.

La nueva normativa establece la obligación de llevar un registro documental de todas las operaciones realizadas con entidades vinculadas residentes en el extranjero, y del reparto transfronterizo de beneficios entre una sociedad y su sucursal. Dicho registro debe contener toda la información disponible sobre las condiciones económicas y jurídicas, y sobre las razones comerciales que determinaron el valor de la operación entre partes vinculadas en cuestión.

En caso de requerimiento por parte de la Administración tributaria alemana, el contribuyente dispondrá de un plazo de sesenta días para presentar el mencionado

⁴ BFH de 17 de Octubre de 2001, en: BFHE 197, 68.

⁵ Art. 9 *Steuervergünstigungsabbaugesetz* de 16 de Mayo de 2003, BGBl. I 2003, 660.

⁶ *Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung* de 13 de Noviembre de 2003, entrada en vigor retroactivamente el 30 de Junio de 2003. Hay discusiones sobre la legalidad de esta ordenanza fiscal debido a su contenido amplio, que podría estar no cubierto por la propia ley que la autorizó (Art. 90 (3) AO).

⁷ *Abgabenordnung* de 16 de Marzo de 1976, BGBl. I, 613.

registro. Dicho plazo puede prolongarse en casos particulares, cuando la Administración lo considere necesario.

Según la nueva normativa, se requerirá la presentación del registro solamente cuando la Administración esté llevando a cabo una inspección fiscal. Sin embargo, no está garantizado que su presentación no pueda ser requerida en el futuro también en otras circunstancias.

En el caso de operaciones vinculadas extraordinarias, existe la obligación de tener el registro al día⁸. En los demás casos, la Ley permite preparar el registro a posteriori, cuando en el transcurso de una inspección fiscal se exija su presentación.

Se consideran operaciones extraordinarias la transmisión de elementos patrimoniales como consecuencia de medidas de reestructuración empresarial, los cambios sustanciales de la estrategia empresarial que puedan influir en la fijación de precios de transferencia, y cualquier modificación de contratos concluidos con vencimiento a largo plazo que pudiese alterar los ingresos derivados de operaciones vinculadas.

El registro de operaciones vinculadas comprende, por un lado, todos los documentos relacionados directamente con la operación vinculada en cuestión (documentación de los hechos) y, por otro lado, todo tipo de documentos que permitan probar que la operación ha sido realizada por su valor normal de mercado (documentación de adecuación).

Los mencionados en primer lugar son documentos que ayudan a la Administración a determinar qué tipo de relación existe entre las partes involucradas en la transacción, si existe una relación con el extranjero, etc.

En cuanto a la documentación de adecuación, se trata de documentos que deben ser aportados por el contribuyente para demostrar que el valor atribuido a la operación en cuestión se corresponde con el valor marcado por el propio mercado. Corresponde por lo tanto a la persona que realiza la operación vinculada aportar estudios sobre las condiciones de mercado y la libre competencia, y aportar también datos comparativos de operaciones similares realizadas entre partes independientes, todo aquello con el fin de demostrar a la Administración tributaria la adecuación de los precios y condiciones

⁸ Según la GAufzV se considera que el registro se lleva al día cuando las operaciones en cuestión queden documentadas dentro de un plazo de sesenta días, contados desde la finalización del ejercicio contable en el cuál se hayan llevado a cabo.

aplicados en la operación vinculada comprobada en el transcurso de una inspección fiscal.

El artículo 4 GAufzV contiene una lista enunciativa de la información que debe ser suministrada en todo caso por los contribuyentes.

Esta información comprende: información general (información sobre el porcentaje de participación y el tipo de vinculación, organigrama de la empresa), información sobre las operaciones vinculadas (tipo y volumen de relaciones comerciales con personas vinculadas, contratos base de estas relaciones, listado de los bienes del inmovilizado inmaterial utilizados para fines internos del grupo empresarial), análisis de funcionamiento y riesgo (funcionamiento y riesgo de los bienes del inmovilizado inmaterial, información sobre las condiciones de mercado y de la competencia), análisis del precio de transferencia (presentación y explicación del método utilizado para la determinación del precio, cálculos realizados mediante la aplicación del método elegido, análisis comparativo de operaciones similares).

En los casos de incumplimiento de las obligaciones documentales arriba mencionadas, de aportación de documentación insuficiente, o de incumplimiento de la obligación de llevanza del registro al día (tratándose, naturalmente, de operaciones extraordinarias), será de aplicación el régimen sancionador del artículo 162 (3) y (4) AO, según el cual se presume, salvo prueba en contrario, que los ingresos derivados de las operaciones vinculadas son superiores a los declarados por el contribuyente. En consecuencia, la propia Administración fiscal realizará una estimación de ingresos, que podrá perjudicar considerablemente al contribuyente, sobre todo cuando la Administración atribuye a la transacción el valor más alto posible dentro de un margen de valores permitidos.

Además de la mencionada estimación de ingresos, será aplicable un recargo de entre un 5 y un 10 por ciento sobre el importe corregido, siendo el importe mínimo del recargo de 5.000 Euros. En caso de aportación tardía de la documentación, el recargo puede alcanzar el importe de un millón de Euros, aplicándose además un recargo de 100 Euros por cada día de retraso.

Los mencionados recargos no son fiscalmente deducibles y se aplicarán a operaciones vinculadas realizadas con posterioridad al 1 de enero de 2004.

SUBCAPITALIZACIÓN

El régimen alemán sobre subcapitalización ha sido modificado en el curso de la última reforma fiscal llevada a cabo a finales del diciembre del pasado año, extendiendo su aplicación a las operaciones de financiación realizadas entre entidades residentes en Alemania, e introduciendo algunos cambios respecto su contenido⁹. Anteriormente esta norma era aplicable exclusivamente en relación con los préstamos otorgados por una persona o entidad residente en el extranjero. La modificación viene motivada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Asunto Lankhorst-Hohorst num. 324/00), que en diciembre de 2002 estableció la incompatibilidad de las normas sobre subcapitalización de la legislación alemana con el principio de la libertad de establecimiento del artículo 43 del TCE¹⁰.

La nueva norma establece que, cuando el grado de endeudamiento neto remunerado de una sociedad residente con su accionista (residente o no), exceda del resultado de aplicar el coeficiente 1,5 a la cifra del correspondiente capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso deben tratarse como dividendos para el prestamista. El “correspondiente capital fiscal” es la parte del capital propio de la entidad residente en Alemania, calculado a finales del ejercicio contable precedente, que corresponde al porcentaje de participación del accionista en el capital escriturado de la sociedad.

La regla resultará aplicable siempre que el accionista ostente, directa o indirectamente, una participación en la entidad alemana de, como mínimo, el 25 por ciento. Tras la reciente reforma, ya no es posible utilizar sociedades de personas en operaciones de financiación con la finalidad de evitar la aplicación la normativa de subcapitalización, ya que se prevé expresamente la aplicación de la norma en aquellos casos en que la participación en la sociedad residente se ostente a través de una sociedad de personas (partnership), así como en los casos en que el préstamo haya sido otorgado a una sociedad de personas en la que la sociedad residente participe, directa o indirectamente, en al menos un 25 por ciento¹¹. Igualmente, resulta también aplicable la regla cuando la

⁹ Art. 8a KStG (Ley del Impuesto sobre Sociedades), modificado por el Art. 3 (1) de la Ley de 22 de diciembre de 2003, I 2840.

¹⁰ Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, del 25 de Marzo de 1957.

¹¹ Apartados tres y cinco del artículo 8a KStG

financiación se realiza a través de préstamos otorgados a la sociedad residente por personas o entidades vinculadas con el accionista, en el sentido del Art. 2 AStG.

Conviene resaltar, como novedad importante, que solamente se producirá la recalificación de los intereses cuando el importe devengado supere los 250.000 Euros.

Queda por destacar, por último, que la nueva normativa elimina los beneficios fiscales que anteriormente se otorgaban a las sociedades alemanas “holding”, es decir, aquellas cuyo objeto social es la tenencia de valores de otras entidades. Con la legislación anterior, estas sociedades podían aplicar a sus operaciones de financiamiento el coeficiente 1:3, mientras que tras la reforma les es de aplicación el ratio general de subcapitalización de 1:1,5.

RÉGIMEN HOLDING

El régimen holding alemán resultó también modificado considerablemente por la reforma fiscal llevada a cabo a finales del año pasado.¹²

Tras la reforma, se considera que el cinco por ciento del importe de los dividendos recibidos por una entidad residente son “gasto no deducible”, quedando por lo tanto dicho importe sujeto al Impuesto sobre Sociedades alemán, con independencia del país de residencia de la filial.

Anteriormente, la tributación del cinco por ciento sobre el importe de los dividendos distribuidos a una entidad alemana sólo se aplicaba cuando los dividendos provenían de una sociedad participada residente en el extranjero, lo que suponía una clara discriminación para las entidades con participaciones en otros Estados de la Unión Europea, frente a las entidades que tenían filiales residentes en Alemania. La amplia crítica a esta violación del principio de libertad de establecimiento motivó finalmente la modificación del régimen holding, eliminando el tratamiento privilegiado de las filiales domésticas frente a las extranjeras.

¹² Art. 8b KStG (Ley del Impuesto sobre Sociedades), modificado por el Art. 3 (2) de la Ley del 22 de diciembre de 2003, I 2840.

Aprovechando la modificación del régimen holding arriba mencionada, forzada por su incongruencia con el régimen comunitario, se extendió la tributación del cinco por ciento en concepto de “gasto no deducible” a los rendimientos derivados de la enajenación de participaciones en filiales domesticas y extranjeras, aumentando con ello considerablemente la carga fiscal de las sociedades holding.

La problemática del “sistema del cinco por ciento” se produce sobre todo en aquellos casos en que existe una cadena de participaciones, a través de la cual se realiza la distribución de dividendos, ya que se aplica la tributación del cinco por ciento a cada nivel de distribución, sin posibilidad de deducir los impuestos soportados en distribuciones anteriores.

COMENTARIO FINAL

Las nueva normativa sobre precios de transferencia, subcapitalización y régimen holding, hace sin duda menos atractiva a Alemania como base empresarial para entablar relaciones comerciales a nivel internacional. Por lo que concierne la normativa sobre los precios de transferencia, es de estimar que, por un lado, el factor económico derivado de la necesidad de contratar empleados o expertos externos con el fin de poder satisfacer las exigencias de la Administración fiscal sobre el registro documental de operaciones vinculadas, y por otro lado, la inseguridad jurídica inherente al nuevo régimen, impedirán a muchas empresas establecerse en Alemania.

La Administración alemana ha impuesto a los contribuyentes la carga de realizar un trabajo de investigación que correspondía, hasta los recientes cambios normativos, a la propia Administración. Aún queda por ver hasta qué punto la nueva norma puede perjudicar económicamente a una empresa alemana que realiza con frecuencia operaciones con empresas extranjeras pertenecientes al mismo grupo.

La inseguridad jurídica está causada, sobre todo, por la dificultad de definir, por un lado, cuáles son los documentos apropiados para demostrar una correcta determinación de precios y valores en operaciones vinculadas y, por otro lado, hasta qué punto el contribuyente está obligado a aportar análisis y estudios comparativos de operaciones similares. La propia norma limita esta obligación, cuando dispone que solamente se podrá exigir la aportación de documentos comparativos a los que el contribuyente tenga

libre acceso, y siempre que los recursos personales y materiales invertidos para ello se hallen dentro de un límite razonable¹³. Serán los Tribunales quienes deberán juzgar, para cada caso y circunstancia, individualmente, dónde se halla este límite razonable.

También debe mencionarse la obvia discriminación de las operaciones vinculadas realizadas con personas residentes en el extranjero, frente a las realizadas entre residentes en Alemania, ya que sólo a las primeras se aplica la nueva regulación. Cabe esperar que, al menos en lo que se refiere a las operaciones realizadas con personas residentes en el territorio de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia Europeo declare la nueva normativa contraria al principio de libertad de establecimiento consagrado en el artículo 43 del TCE, por discriminar las operaciones realizadas con personas residentes en otros Estados de la Unión Europea.

Por lo que concierne a la reforma de la regla de subcapitalización y del régimen holding, se produce por un lado el efecto positivo de la equiparación en el tratamiento fiscal de sociedades holding domésticas e internacionales. Por otro lado, se han aprovechado indudablemente en ambos casos las reformas llevadas a cabo en cumplimiento de la normativa comunitaria, para eliminar privilegios concedidos a ciertas entidades e introducir nuevas cargas fiscales.

Queda aun por ver el impacto que estas reformas producirán sobre la actitud inversora de las empresas alemanas y extranjeras.

Natalie J. Halla-Villa Jiménez

David Mülchi&Asociados, Madrid

¹³ Artículo 1 (3) GAufzV