

**DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA
DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA A EMPRESAS
MULTINACIONALES Y ADMINISTRACIONES
TRIBUTARIAS**



Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS

En virtud del artículo 1 de la Convención firmada el 14 de diciembre de 1960, en París, y que entró en vigor el 30 de septiembre de 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) tiene como objetivo promover las políticas destinadas:

- a lograr la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a aumentar el nivel de vida de los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial;
- a contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y no miembros en vías de desarrollo económico;
- a contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

Los firmantes de la Convención constitutiva de la OCDE son: Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía. Los países siguientes se han adherido posteriormente a esta Convención (las fechas son las del depósito de los instrumentos de adhesión): Japón (28 de abril de 1964), Finlandia (28 de enero de 1969), Australia (7 de junio de 1971), Nueva Zelanda (29 de mayo de 1973), México (18 de mayo de 1994), República Checa (21 de diciembre de 1995), Hungría (7 de mayo de 1996), Polonia (22 de noviembre de 1996), y Corea (12 de diciembre de 1996) y la República Eslovaca (14 de diciembre de 2000). La Comisión de las Comunidades Europeas participa en los trabajos de la OCDE (artículo 13 de la Convención de la OCDE).

Originalmente publicado por la OCDE en inglés y en francés, respectivamente, con los títulos:

SET Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration - Binder +1999 Update

SET Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales - Classeur+Mise à jour 1999

© 1999, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris

© 2002, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria, para la edición en español.

Traducido por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, bajo convenio con la OCDE.

PREFACIO

Estas Directrices constituyen la revisión del Informe de la OCDE "Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales" (1979). El Comité de Asuntos Fiscales las aprobó el 27 de junio de 1995 y el Consejo de la OCDE decidió su publicación el 13 de julio de 1995. Estas Directrices serán completadas con capítulos adicionales en los que se abordarán otros aspectos de los precios de transferencia y serán examinadas periódicamente en un proceso continuo de revisión.

ÍNDICE

Prólogo

Glosario

Glosario para México

CAPÍTULO I

El principio de plena competencia

A. Introducción

B. Declaración del principio de plena competencia

- i) El Artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE
- ii) El mantenimiento del principio de plena competencia como consenso internacional

C. Criterios para aplicar el principio de plena competencia

- i) Análisis de comparabilidad
 - a) Razones para el examen de comparabilidad
 - b) Los factores determinantes de la comparabilidad
 - 1. Características de los activos o de los servicios
 - 2. Análisis funcional
 - 3. Cláusulas contractuales
 - 4. Circunstancias económicas
 - 5. Estrategias mercantiles
- ii) Identificación de las operaciones realmente efectuadas
- iii) Evaluación de operaciones separadas y combinadas
- iv) Utilización del rango de plena competencia
- v) Utilización de información de varios años
- vi) Pérdidas
- vii) Efectos de las políticas de los poderes públicos
- viii) Compensaciones intencionadas
- ix) Utilización del valor de aduana
- x) Utilización de los métodos para determinar los precios de transferencia

CAPÍTULO II

Métodos tradicionales

A. Introducción

B. Relación con el artículo 9

C. Los diferentes métodos tradicionales basados en las operaciones

- i) Método del precio libre comparable
- ii) Método del precio de reventa
- iii) Método del coste incrementado

D. Relación con otros métodos

CAPÍTULO III

Otros métodos

A. Introducción

B. Métodos del beneficio de la operación

- i)* Método de reparto del beneficio
 - a)* Generalidades
 - b)* Ventajas e inconvenientes
 - c)* Orientaciones para la aplicación
- ii)* Método del margen neto de la operación
 - a)* Generalidades
 - b)* Ventajas e inconvenientes
 - c)* Orientaciones para la aplicación
- 1. Criterio de la comparabilidad aplicable al método del margen neto de la operación
- 2. Otras orientaciones
- iii)* Los métodos del beneficio de la operación: conclusiones

C. Un método que no se adecua al principio de plena competencia: el reparto global según una fórmula preestablecida

- i)* Antecedentes y descripción del método
- ii)* Comparación con el principio de plena competencia
- iii)* Rechazo de los métodos no basados en el principio de plena competencia

CAPÍTULO IV

Procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia

A. Introducción

B. Prácticas para la aplicación del régimen de precios de transferencia

- i)* Prácticas en materia de inspección
- ii)* Carga de la prueba
- iii)* Sanciones

C. El ajuste correlativo y el procedimiento amistoso: artículos 9 y 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE

- i)* El procedimiento amistoso
- ii)* El ajuste correlativo: párrafo 2 del artículo 9
- iii)* Preocupaciones suscitadas por estos procedimientos
- iv)* Recomendaciones para solucionar los problemas
 - a)* Plazos de prescripción
 - b)* Duración de los procedimientos amistosos
 - c)* Participación del contribuyente
 - d)* Difusión de los procedimientos aplicables
 - e)* Problemas relativos a la recaudación de los descubiertos tributarios y al devengo de intereses
- v)* Ajustes secundarios

D. Inspecciones tributarias simultáneas

- i) Definición y antecedentes
- ii) Fundamento jurídico de las inspecciones fiscales simultáneas
- iii) Inspecciones tributarias simultáneas y precios de transferencia
- iv) Recomendación relativa a la utilización de inspecciones tributarias simultáneas

E. Régimen de protección

- i) Introducción
- ii) Concepto y finalidad de los regímenes de protección
- iii) Factores en favor de la utilización de los regímenes de protección
 - a) Facilidad para el cumplimiento de obligaciones
 - b) Certidumbre
 - c) Simplificación administrativa
- iv) Problemas que plantea la utilización de regímenes de protección
 - a) Riesgo de doble imposición y dificultades en el procedimiento amistoso
 - b) Posibilidad de favorecer la planificación fiscal
 - c) Cuestiones de equidad y de uniformidad
- v) Recomendaciones para la utilización del régimen de protección

F. Acuerdos previos sobre precios de transferencia

- i) Definición y características de los acuerdos previos sobre precios de transferencia
- ii) Enfoques posibles para las reglas jurídicas y administrativas que regulan los acuerdos previos sobre precios de transferencia
- iii) Ventajas de los acuerdos previos sobre precios de transferencia
- iv) Desventajas de los acuerdos previos sobre precios de transferencia
- v) Recomendaciones
 - a) De orden general
 - b) Campo de aplicación de un acuerdo
 - c) Acuerdos unilaterales versus bilaterales (multilaterales)
 - d) Igualdad de acceso de todos los contribuyentes a los APP
 - e) Adopción de acuerdos entre las Autoridades competentes relativos a los APP y mejora de procedimientos

G. Arbitraje*CAPÍTULO V***Documentación**

- A. Introducción**
- B. Criterios a seguir sobre procedimientos y normas de documentación**
- C. Información útil para efectuar auditorías de precios de transferencia.**
- D. Resumen de las recomendaciones sobre documentación**

CAPÍTULO VI

**Cuestiones de particular aplicación
a los activos intangibles**

A. Introducción

B. Intangibles comerciales

- i) Generalidades
- ii) Ejemplos: patentes y marcas de fábrica

C. Aplicación del principio de plena competencia

- i) Generalidades
- ii) Identificación de los acuerdos alcanzados para la transmisión de activos intangibles
- iii) Cálculo de un pago de plena competencia
- iv) Determinación del precio de plena competencia cuando la valuación es incierta en el momento de la operación

D. Actividades de comercialización ejecutadas por empresas que no son propietarias de una marca de fábrica o de un nombre comercial

CAPÍTULO VII

**Cuestiones de aplicación específica
a los servicios intragrupo**

A. Introducción

B. Cuestiones principales

- i) Determinar si los servicios intragrupo han sido prestados
- ii) Determinar la retribución de plena competencia
 - a) En general
 - b) Identificación de los acuerdos efectivos en materia de remuneración de los servicios intragrupo
 - c) Cálculo del pago de plena competencia

C. Ejemplos de servicios intragrupo

CAPÍTULO VIII

Acuerdos de reparto de costes

A. Introducción

B. Concepto de ARC

- i) Cuestiones generales
- ii) Relación con otros Capítulos
- iii) Tipos de ARC

C. Aplicación del principio de plena competencia

- i) Cuestiones generales
- ii) Determinación de los participantes

- iii)* Importe de la aportación de cada participante
- iv)* Determinación de si el reparto es correcto
- v)* Tratamiento fiscal de las aportaciones y de los pagos compensatorios

D. Consecuencias fiscales de la no conformidad de un ARC con el principio de plena competencia

- i)* Ajuste de las aportaciones
- ii)* Decisión de ignorar todo o parte de un ARC

E. Adhesión, retirada o rescisión

F. Recomendaciones para la estructuración y la documentación de los ARC

APÉNDICE: Recomendación revisada del Consejo de la OCDE

ANEXOS

Directrices rectoras de los procedimientos de seguimiento de las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE y la implicación del mundo empresarial

Ejemplos ilustrativos de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia:

- Aplicación del método de reparto (split) del beneficio residual
- Activos intangibles y evaluación incierta

Directrices rectoras de los acuerdos previos sobre precios de transferencia dentro del marco del procedimiento amistoso (APP PA)

PRÓLOGO

1. El papel de las empresas multinacionales en el comercio mundial se ha incrementado espectacularmente durante los últimos veinte años. Esto refleja en parte la mayor integración de las economías nacionales y el progreso tecnológico, particularmente en el ámbito de las comunicaciones. El crecimiento de las empresas multinacionales plantea cuestiones fiscales cada vez más complejas tanto para las Administraciones tributarias como para las propias empresas multinacionales, ya que no se pueden considerar aisladamente las normas de tributación de las empresas multinacionales de cada país, sino que deben ser abordadas en un contexto internacional amplio.

2. Estas cuestiones surgen, en primer lugar, de la dificultad práctica para ambos tipos de entidades, empresas multinacionales y Administraciones tributarias, a la hora de determinar los ingresos y los gastos de una sociedad o de un establecimiento permanente--parte de un grupo multinacional--que deben ser tenidos en cuenta en una jurisdicción, en concreto donde las operaciones del grupo multinacional estén muy integradas.

3. En el caso de las empresas multinacionales, la necesidad de cumplir con requisitos legales y administrativos que posiblemente difieren de un país a otro crea problemas adicionales. Las diferencias en estos requisitos pueden conducir a imponer mayores obstáculos a las empresas multinacionales e implicar costes más altos de cumplimiento que aquéllos en que incurría una empresa similar que operase únicamente dentro de una sola jurisdicción fiscal.

4. En el caso de las Administraciones tributarias, pueden surgir problemas específicos tanto en la política como en la práctica. En el ámbito de la política, los países tienen que compatibilizar sus derechos legítimos de gravar los beneficios de un contribuyente en función de sus ingresos y gastos que pueden considerarse razonablemente como obtenidos en su territorio, con la necesidad de evitar la tributación de esa misma renta en más de una jurisdicción tributaria. Esta tributación doble o múltiple puede obstaculizar las operaciones de bienes y servicios y los movimientos de capitales transfronterizos. En la práctica, la atribución de tales ingresos y gastos por parte de un país puede verse entorpecida por las dificultades para obtener los datos necesarios situados fuera de su propia jurisdicción.

5. En un principio, los derechos de imposición de cada país dependen de si utiliza un sistema de imposición basado en la residencia, en la fuente o en ambos. En un sistema fiscal basado en la residencia, un país incluirá en su base imponible toda o parte de la renta, incluyendo la renta de fuentes situadas fuera de ese país, de cualquier persona (incluyendo personas jurídicas como las sociedades) que sea considerada residente en esa jurisdicción. En un sistema fiscal basado en la fuente, un país incluirá en su base imponible las rentas obtenidas dentro de su jurisdicción fiscal, con independencia de la residencia del contribuyente. Respecto de las empresas multinacionales, estos dos criterios, utilizados frecuentemente de forma conjunta, generalmente consideran a cada empresa del grupo multinacional como una entidad separada. Los países miembros de la OCDE han elegido este criterio de la entidad separada como el medio más adecuado para llegar a unos resultados equitativos y minimizar el riesgo de no eliminar la doble imposición. De esta manera, cada miembro individual del grupo está sujeto a imposición por la renta que obtiene (según el criterio de la residencia o el de la fuente).

6. Con el objeto de aplicar el criterio de la entidad separada a las operaciones intragrupo, los miembros individuales del grupo deben tributar basándose en que en sus relaciones mercantiles mutuas actúan de acuerdo con el principio de plena competencia. Sin embargo, las relaciones entre los miembros de un grupo multinacional pueden permitirles establecer condiciones especiales en sus relaciones intragrupo que diferirían de aquéllas que hubieran sido establecidas de haber actuado como empresas independientes en el mercado libre. A fin de asegurar la aplicación correcta del criterio de la entidad separada, los países miembros de la OCDE han adoptado el principio de plena competencia, bajo el cual deben eliminarse los efectos derivados de la existencia de condiciones especiales en los niveles de beneficios.

7. Estos principios de imposición internacional han sido elegidos por los países miembros de la OCDE con el doble objetivo de asegurar la base imponible apropiada en cada jurisdicción y de evitar la doble imposición, reduciendo así los conflictos entre Administraciones tributarias y promoviendo el comercio y la inversión internacionales. En una economía global, la coordinación entre los países es una solución preferible a la competencia fiscal para lograr estos objetivos. La OCDE, en su misión de contribuir a la expansión del

comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria y de conseguir un crecimiento económico sostenido lo más alto posible en los países miembros, ha venido trabajando continuamente para alcanzar un consenso en los principios de la imposición internacional y evitar así respuestas unilaterales a problemas multilaterales.

8. Los principios anteriores relativos a la tributación de las multinacionales están incluidos en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE), que constituye la base de la extensa red de convenios fiscales bilaterales sobre la renta entre países miembros de la OCDE y entre países miembros de la OCDE y países no miembros. Estos principios también se han incorporado al Convenio Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Imposición entre Países desarrollados y Países en desarrollo.

9. Los principales mecanismos para resolver las cuestiones que surgen en la aplicación de los principios de la imposición internacional a las multinacionales están contenidos en estos convenios bilaterales. Los artículos que afectan principalmente a la tributación de las empresas multinacionales son: el artículo 4 que define la residencia; los artículos 5 y 7 que determinan la tributación de los establecimientos permanentes; el artículo 9 que se refiere a la tributación de los beneficios de las empresas asociadas y aplica el principio de plena competencia; los artículos 10, 11 y 12 que determinan la tributación de dividendos, intereses y cánones, respectivamente; y los artículos 24, 25 y 26 que contienen disposiciones especiales relativas a la no discriminación, a la resolución de controversias y al intercambio de información.

10. El Comité de Asuntos Fiscales, que es el órgano principal de la OCDE en materia de políticas fiscales, ha elaborado numerosos informes relativos a la aplicación de estos artículos a las empresas multinacionales y a otras empresas. El Comité ha fomentado la aceptación de una interpretación común de estos artículos para reducir el riesgo de una tributación inapropiada y suministrar medios adecuados a fin de resolver los problemas que surgen por la interacción de las leyes y las prácticas de los diferentes países.

11. En la aplicación de los principios anteriores a las multinacionales, una de las cuestiones más difíciles que se han planteado es la determinación de los precios de transferencia apropiados a efectos fiscales. Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles o presta servicios a empresas asociadas. A los efectos de este Informe, una "empresa asociada" es una empresa que cumple las condiciones fijadas en el artículo 9, subapartados 1a) y 1b), del Modelo de Convenio Fiscal. Bajo estas condiciones, dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra; o si "las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital" de ambas empresas (por ejemplo, si ambas empresas se encuentran bajo un control común). Las cuestiones discutidas en este Informe también surgen respecto de los establecimientos permanentes y se abordarán en consecuencia. También se encontrará un análisis relevante en el Informe de la OCDE "Modelo de Convenio de Doble Imposición: Atribución de Rentas a Establecimientos Permanentes" (1994) y en el Informe de la OCDE "Elusión y Evasión Fiscal Internacional" (1987).

12. Los precios de transferencia son significativos tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias porque determinan en gran medida los ingresos y los gastos y, por tanto, los beneficios gravables de las empresas asociadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales. Las cuestiones relativas a precios de transferencia surgieron originalmente en las relaciones entre empresas asociadas que actuaban dentro de la misma jurisdicción fiscal. Este Informe no considera cuestiones de naturaleza interna, sino que se enfocan los aspectos internacionales de los precios de transferencia. Estos aspectos internacionales son más difíciles de tratar porque involucran a más de una jurisdicción tributaria y, en consecuencia, cualquier ajuste de los precios de transferencia en una jurisdicción implica que es oportuno un ajuste correlativo en otra jurisdicción. Sin embargo, si la otra jurisdicción no está de acuerdo en realizar un ajuste correlativo, el grupo multinacional tributará dos veces por esta parte de sus beneficios. Con el objeto de reducir los riesgos de esta doble imposición, es necesario un consenso internacional acerca de cómo determinar a efectos fiscales los precios de transferencia de operaciones transfronterizas.

13. Estas Directrices pretenden ser una revisión y una compilación de anteriores informes del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE referidos a precios de transferencia y de otros estudios relacionados con cuestiones fiscales relativas a empresas multinacionales. El informe principal es "*Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales*" (1979) (el "Informe de 1979"), que elaboró el principio de plena competencia tal y como lo recoge el Artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Otros informes se refieren a cuestiones sobre precios de transferencia en el contexto de tópicos específicos. Estos informes

son "Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales -Tres Cuestiones Fiscales" (1984) (el "Informe de 1984") y "Subcapitalización o capitalización vía deuda" (el "Informe de 1987").

14. Estas Directrices también reflejan la discusión iniciada en la OCDE respecto de la propuesta de regulación de precios de transferencia en los Estados Unidos [ver el Informe de la OCDE "*Aspectos Fiscales de Precios de Transferencia en Empresas Multinacionales: la Propuesta de Regulación de los EEUU*" (1993)]. Sin embargo, el contexto en que dicho Informe fue escrito era muy diferente respecto de aquél en el que estas Directrices se han acometido-- su ámbito era mucho más limitado y se dirigía específicamente a la propuesta de regulación de los EEUU.

15. Los países miembros de la OCDE continúan adoptando el principio de plena competencia tal y como está recogido en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE (y en los convenios bilaterales que obligan, legalmente en este aspecto, a las partes interesadas en los tratados) y en el Informe de 1979. Estas Directrices se centran en la aplicación del principio de plena competencia para valorar los precios de transferencia de empresas asociadas. Las Directrices pretenden ayudar a las Administraciones tributarias (tanto de los países miembros de la OCDE como de los países no miembros) y a las empresas multinacionales, indicándoles vías para encontrar soluciones satisfactorias para ambos tipos de entidades en materia de precios de transferencia, reduciendo así los conflictos entre Administraciones tributarias y empresas multinacionales y evitando litigios costosos. Estas Directrices analizan los métodos para valorar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras dentro de una multinacional satisfacen el principio de plena competencia y estudian la aplicación práctica de estos métodos. También se incluye un estudio del método del reparto del beneficio según una fórmula preestablecida.

16. Se fomenta que los países miembros de la OCDE sigan estas Directrices en sus prácticas internas de precios de transferencia y se estimula a los contribuyentes para que sigan estas Directrices al valorar, a efectos fiscales, si sus precios de transferencia satisfacen el principio de plena competencia. Se anima a las Administraciones tributarias a tener en cuenta la apreciación del contribuyente, desde un punto de vista comercial, sobre la aplicación del principio de plena competencia en sus prácticas de inspección y a desarrollar sus análisis de precios de transferencia desde esta perspectiva.

17. Estas Directrices también pretenden, en primer lugar, regir la resolución de los casos de precios de transferencia en el marco de procedimientos amistosos entre países miembros de la OCDE y, cuando resulte apropiado, en procedimientos de arbitraje. También se ofrecen criterios para los casos en que se ha requerido un ajuste correlativo. El Comentario al apartado 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE deja claro que el Estado al que se requiere un ajuste correlativo debe cumplir con esta solicitud sólo si ese Estado "considera que el importe del ajuste de beneficios refleja correctamente los beneficios que se hubieran obtenido si la operación se hubiera producido en plena competencia". Esto significa que, en el procedimiento ante la Autoridad competente, el Estado que ha propuesto el primer ajuste soporta la carga de demostrar al otro Estado que el ajuste "está justificado tanto en principio como en su importe". Se debe esperar que ambas Autoridades competentes resuelvan el procedimiento amistoso en un espíritu de cooperación.

18. Con el objeto de lograr un equilibrio entre los intereses de los contribuyentes y de las Administraciones tributarias de forma equitativa para todas las partes, es necesario considerar todos los aspectos de la cuestión que resulten relevantes en cada supuesto de precios de transferencia. Uno de estos aspectos es la atribución de la carga de la prueba. En la mayoría de las jurisdicciones, la Administración tributaria soporta la carga de la prueba, lo cual exige que la Administración tributaria realice, *prima facie*, una demostración de que el precio determinado por el contribuyente no es conforme con el principio de plena competencia. Se debería advertir, sin embargo, que incluso en tal caso la Administración tributaria puede obligar con toda razón a que el contribuyente presente sus cuentas que permitan a la Administración tributaria realizar su análisis de las operaciones vinculadas. En otras jurisdicciones puede ocurrir que los contribuyentes tengan que soportar la carga de la prueba en algunos aspectos. Algunos países miembros de la OCDE consideran que el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE establece reglas de carga de la prueba en casos de precios de transferencia que prevalecen sobre cualquier disposición interna en contrario. Sin embargo, otros países consideran que el artículo 9 no establece normas acerca de la carga de la prueba (Consúltese el apartado 4 del Comentario del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE). Independientemente de quién soporte la carga de la prueba, una evaluación de la equidad de la atribución de la carga de la prueba debe realizarse a la luz de otros elementos del sistema fiscal de cada jurisdicción que tengan en cuenta el conjunto de las normas sobre precios de transferencia, incluida la resolución de controversias. Estos elementos incluirían sanciones, prácticas de inspección, procedimientos de recursos

administrativos, normas relativas al pago de intereses respecto de los impuestos debidos y de las devoluciones tributarias, la obligación eventual de efectuar el pago del tributo correspondiente antes de recurrir un ajuste, las reglas de prescripción y el grado en que las disposiciones aplicables se conocen previamente. No sería adecuado confiar en cualquiera de estos elementos, incluida la carga de la prueba, para realizar afirmaciones infundadas sobre precios de transferencia. Algunas de estas cuestiones se examinan más adelante en el Capítulo IV.

19. Este Informe se centra en las principales cuestiones de principios que surgen en el área de precios de transferencia. El Comité de Asuntos Fiscales pretende continuar sus trabajos en esta área y así ha decidido elaborar estas Directrices en un formato de hojas intercambiables. En el trabajo futuro se abordarán cuestiones tales como la aplicación del principio de plena competencia a operaciones referentes a activos intangibles, servicios, acuerdos de reparto de costes, establecimientos permanentes y subcapitalización o capitalización vía deuda. El Comité se propone examinar regularmente las experiencias de los países miembros y de los países no miembros seleccionados en la utilización de los métodos usados para aplicar el principio de plena competencia, con particular énfasis en las dificultades encontradas en la aplicación de los métodos del beneficio de la operación (como se define en el Capítulo III) y las formas en que estos problemas han sido resueltos entre los países. El Comité también espera información regular sobre la frecuencia con la que se utilizan los métodos del beneficio de la operación. Basándose en estas revisiones y en estas informaciones, el Comité puede considerar la necesidad de elaborar directrices suplementarias para la utilización de estos métodos.

GLOSARIO

Acuerdo previo sobre precios de transferencia (“APP”).

Accord de fixation préalable de prix de transfert

Advance pricing arrangement (“APA”).

Un acuerdo de esta clase permite determinar, previamente a la realización de operaciones vinculadas, un conjunto de criterios apropiados (en particular, el método que se ha de utilizar, comparables y los ajustes que se han de efectuar, así como las hipótesis fundamentales respecto a la evolución futura) con el fin de determinar los precios de transferencia aplicables a esas operaciones durante un período dado. Un acuerdo previo sobre precios de transferencia puede ser unilateral cuando sólo interviene una Administración tributaria y un contribuyente o multilateral cuando intervienen dos o más Administraciones tributarias.

Acuerdo de reparto de costes (“ARC”).

Accord de répartition des coûts (“ARC”)

Cost Contribution arrangement. (“CCA”)

Un ARC es un marco establecido de común acuerdo entre distintas empresas para repartir los costes y los riesgos de desarrollo, producción u obtención de activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza e importancia de los intereses de cada participante en los resultados de la actividad de desarrollo, producción u obtención de estos activos, servicios o derechos.

Actividad del accionista.

Activité d'actionnaire

Shareholder activity.

Actividad desempeñada por un miembro de un grupo multinacional (en general, la sociedad matriz o una sociedad de cartera *holding* de ámbito regional) únicamente porque detenta una participación en el capital de uno de varios miembros del grupo, vg. en su calidad de accionista.

Ajuste compensatorio.

Ajustement compensatoire

Compensating adjustment.

Ajuste en el cual el contribuyente declara un precio de transferencia a efectos tributarios que, según él, corresponde a un precio de plena competencia en el marco de una operación vinculada aunque dicho precio difiera del importe realmente cargado entre las empresas asociadas. Este ajuste tendría lugar antes de la presentación de la declaración.

Ajuste correlativo.

Ajustement corrélatif

Corresponding adjustment.

Ajuste de la deuda tributaria de la empresa asociada establecida en una segunda jurisdicción fiscal, efectuado por la Administración tributaria de esa jurisdicción para tener en cuenta el ajuste primario realizado por la Administración tributaria de la primera jurisdicción con el fin de obtener un reparto coherente de los beneficios entre los dos países.

Ajuste primario.

Ajustement primaire

Primary Adjustment.

Ajuste de los beneficios imponibles de una sociedad realizado por una Administración tributaria de una primera jurisdicción en virtud de la aplicación del principio de plena competencia a operaciones en las que está involucrada una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria.

Ajuste secundario.

Ajustement secondaire

Secondary Adjustment.

Ajuste que resulta de la aplicación de un impuesto a una operación secundaria.

Análisis de las aportaciones

Analyse des contributions

Contribution analysis.

Análisis utilizado en el método de reparto del beneficio en virtud del cual los beneficios combinados de varias operaciones vinculadas se dividen entre las empresas asociadas, basándose en el valor relativo de las funciones llevadas a cabo (habida cuenta de los activos utilizados y de los riesgos asumidos) por cada una de dichas empresas que participa en las operaciones citadas, completándose en lo posible con datos externos del mercado que indican cómo hubieran dividido los beneficios las empresas independientes en circunstancias similares.

Análisis de comparabilidad.**Analyse de comparabilité****Comparability analysis**

Comparación de una operación vinculada con una o varias no vinculada(s). Estos dos tipos de operaciones son comparables si no existe diferencia alguna capaz de afectar de forma importante al factor que se ha examinado en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o si es posible efectuar ajustes necesarios bastante precisos que eliminan los efectos sustanciales de cualquier diferencia.

Análisis funcional.**Analyse fonctionnelle****Functional analysis**

Análisis de las funciones desempeñadas (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos) por empresas asociadas en operaciones vinculadas y por empresas independientes en operaciones no vinculadas.

Análisis residual**Analyse résiduelle****Residual analysys**

Análisis utilizado en el método de reparto de los beneficios que divide la utilidad total obtenida en las operaciones vinculadas examinadas en dos fases. En la primera fase, a cada participante se le asigna un beneficio suficiente que le provea con un rendimiento básico apropiado para el tipo de operación que ha efectuado. Generalmente, este rendimiento básico se determinaría tomando como referencia los beneficios obtenidos en el mercado en un tipo similar de operación no vinculada. En consecuencia, el rendimiento básico, generalmente, no tendría en cuenta el rendimiento que generarían cualesquiera activos únicos y valiosos pertenecientes a los participantes. En la segunda fase, se asignaría entre las partes todo beneficio (o pérdida) residual que quedase después del reparto de la división de la primera fase, tomando como referencia un análisis de los hechos y circunstancias que podría indicar cómo se hubiera dividido ese beneficio residual entre las empresas independientes.

Beneficios brutos.**Bénéfices bruts****Gross Profits**

Los beneficios brutos de una operación empresarial son el importe obtenido al deducir de los ingresos brutos de la operación, las compras o los costes de producción correspondientes a las ventas, teniendo debidamente en cuenta los aumentos o disminuciones de inventarios pero no los demás gastos.

Compensación intencional (deliberada).**Compensation intentionelle****Intentional Set off.**

Beneficio que una primera empresa asociada aporta a otra segunda perteneciente también al grupo que la compensa deliberadamente en cierta medida por los beneficios que la primera recibe a cambio.

Costes directos.**Coûts directs****Direct Costs**

Costes incurridos para fabricar un producto o para prestar un servicio como, por ejemplo, el coste de materias primas.

Costes indirectos**Coûts indirects****Indirect Costs**

Costes de fabricación de un producto o servicio que, aunque estén estrechamente vinculados al proceso de producción, pueden ser comunes a varios productos o servicios (por ejemplo, el coste de un servicio de reparaciones que se ocupa de los equipamientos utilizados para fabricar productos diferentes).

Empresas asociadas.**Entreprises associées****Associated Enterprises**

Se dice que dos empresas son asociadas una respecto de la otra cuando una de ellas cumple con los requisitos establecidos en el artículo 9 párrafos *1a)* o *1b)* del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE en relación con la otra empresa.

Empresas independientes.**Entreprises indépendantes****Independent enterprises**

Dos empresas son independientes, la una con respecto a la otra, si no están asociadas entre sí.

Empresa multinacional.**Entreprise multinationales****Mutinational enterprise.**

Sociedad que forma parte de un grupo multinacional.

Grupo de empresas multinacionales.**Groupe d'entreprises multinationales****Mutinational enterprise group**

Grupo de empresas asociadas con establecimientos mercantiles en dos o más países.

Inspecciones o comprobaciones fiscales simultáneas.**Contrôles fiscaux simultanés****Simultaneous tax examination.**

Una inspección fiscal simultánea, tal como se define en la Parte A del Modelo de Convenio de la OCDE para acometer inspecciones fiscales simultáneas, designa “un acuerdo entre dos o más partes con objeto de revisar simultáneamente y de forma independiente, cada una en su propio territorio, la situación fiscal de uno (o varios) contribuyente(s) que presenta para ellas un interés común con vistas al intercambio de información relevante.

Intangible comercial.**Bien incorporel commercial****Commercial Intangible.**

Intangible que se utiliza en actividades comerciales tales como la producción de un bien o la prestación de un servicio o el derecho intangible que, en sí mismo, constituye un activo empresarial transferido a los clientes o utilizado en el ejercicio de actividades empresariales.

Intangible de comercialización.**Bien incorporel de commercialisation****Marketing intangible.**

Intangible, ligado a actividades de comercialización, que contribuye a la explotación comercial de un producto o de un servicio y/o tiene un valor de promoción importante para el producto en cuestión.

Intangible mercantil.**Bien incorporel manufacturier.****Trade intangible**

Intangible comercial distinto del intangible de comercialización.

Margen sobre el precio de reventa.

Marge sur le prix de revente.

Resale price margin.

Margen que representa la cuantía de la cual un revendedor intenta cubrir sus gastos vinculados a la venta y otros gastos de explotación y, habida cuenta de las funciones realizadas (y los activos utilizados, así como los riesgos asumidos), obtener un beneficio adecuado.

Margen del coste incrementado.

Marge du prix de revient majoré.

Cost plus margin.

Margen calculado tomando como referencia los márgenes determinados a partir de los costes directos e indirectos incurridos por un proveedor de activos o de servicios en una operación.

Método de cargo directo.

Méthode de facturation directe

Direct charge-method

Método que consiste en cargar directamente los servicios específicos intragrupo (dentro del grupo) a partir de una base claramente definida.

Método de cargo indirecto.

Méthode de facturation indirecte

Indirect charge method.

Método que consiste en facturar los servicios intragrupo basándose en los métodos de distribución y de asignación de los costes.

Método del reparto del beneficio.

Méthode du partage des bénéfices.

Profit Split method

Método del beneficio de la operación que consiste en identificar la utilidad conjunta que se ha de repartir entre las empresas asociadas como consecuencia de una operación vinculada (o de operaciones vinculadas que se han de agregar en virtud de los principios del capítulo I), y, a continuación, en dividir estos beneficios entre las empresas asociadas, fundándose en un criterio económicamente válido, que se aproxime a la división de beneficios que se podría haber esperado en un acuerdo concluido en plena competencia y que podría haberse reflejado en dicho acuerdo de plena competencia.

Método del precio libre comparable.

Méthode du prix comparable sur le marché libre.

Comparable uncontrolled price (CUP).method .

Método de precios de transferencia que consiste en comparar el precio de los activos o servicios transferidos en una operación vinculada con el precio facturado de los activos o servicios transferidos en el marco de una operación no vinculada en circunstancias comparables.

Método del precio de reventa.

Méthode du prix de revente

Resale price method.

Método de precio de transferencia basado en el precio al que se vende un producto a una empresa independiente previamente adquirido a una empresa asociada. Del precio de reventa se resta el margen del precio de reventa. El resultado obtenido, una vez deducido el margen del precio de reventa, puede considerarse (tras el ajuste para tener en cuenta otros costes asociados a la adquisición del producto --por ejemplo, los derechos de aduana--), como un precio de plena competencia de la transmisión inicial del activo entre las empresas asociadas.

Método del coste incrementado.

Méthode du prix de revient majoré.

Cost plus method.

Método del precio de transferencia que utiliza los costes incurridos por el proveedor de activos (o de servicios) en el marco de una operación vinculada. Se añade a estos costes un margen del coste incrementado apropiado para obtener un beneficio adecuado, dadas las funciones realizadas (teniendo presente los activos utilizados y los riesgos asumidos) y las condiciones de mercado. Puede considerarse

como un precio de plena competencia de la operación vinculada inicial el resultado obtenido, una vez sumado el margen del coste incrementado a los costes citados.

Método de reparto global según una fórmula preestablecida.

Méthode de répartition globale selon une formule.

Global formulary apportionment method.

Método de asignación de los beneficios globales de un grupo multinacional sobre una base consolidada entre las empresas asociadas en diferentes países, tomando como base de referencia una fórmula preestablecida.

Método del beneficio de la operación.

Méthode transactionnelle de bénéfices.

Transactional profit method.

Método de fijación de los precios de transferencia que examina los beneficios resultantes de determinadas operaciones vinculadas de una o varias empresas asociadas que participan en dichas operaciones.

Método del margen neto de la operación.

Méthode transactionnelle de la marge nette

Transactional net margin method.

Método del beneficio que examina, con relación a una base apropiada (por ejemplo, los costes, las ventas o los activos), el margen de beneficio neto que un contribuyente obtiene como consecuencia de una operación vinculada (o de operaciones que deben agregarse en virtud de los principios del Capítulo 1).

Métodos tradicionales basados en las operaciones.

Méthode traditionnelle fondée sur les transactions.

Traditional transaction methods.

El método del precio libre comparable, el método del precio de reventa y el método del coste incrementado.

Operaciones no vinculadas.

Transactions sur le marché libre

Uncontrolled transactions.

Operaciones realizadas entre empresas que son independientes las unas de las otras.

Operación secundaria.

Transaction secondaire.

Secondary Transaction

Operación presunta a la que proceden determinados países en virtud de su legislación interna después de haber propuesto un ajuste primario a fin de realizar un reparto efectivo de los beneficios compatible con este ajuste primario. Las operaciones secundarias pueden tomar la forma de dividendos presuntos, de aportaciones presuntas de capital o de préstamos presuntos.

Operaciones vinculadas.

Transactions contrôlées

Controlled transactions

Operaciones entre dos empresas que están asociadas entre sí.

Pago compensatorio.

Paiement compensatoire.

Balancing payment.

Pago efectuado normalmente por uno o varios participantes a un tercero con el fin de ajustar las partes proporcionales de las aportaciones, cuyo efecto es aumentar el valor de las aportaciones del que paga (pagador) y disminuir las del beneficiario en el importe de dicho pago.

Pago de entrada.

Paiement d'entrée.

Buy in payment.

Pago efectuado por un nuevo participante en el marco de un acuerdo de reparto de costes preexistente con el fin de obtener una participación en los resultados de la actividad anterior al acuerdo.

Pago recibido al retirarse de un ARC.**Paiement de sortie.****Buy out payment.**

Pago compensatorio que puede recibir un participante, que se retira de un acuerdo de reparto de costes en vigor, de los demás participantes por una transferencia efectiva de su participación en los resultados obtenidos en las actividades anteriormente realizadas por el ARC.

Principio de plena competencia.**Principe de pleine concurrence.****Arm's length principle.**

Norma internacional que debe ser utilizada para la determinación de los precios de transferencia con fines fiscales, tal como lo han acordado los países miembros de la OCDE. Dicha norma se expone en el artículo 9 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE de la siguiente forma: "Cuando las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios, que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que, de hecho, no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición en consecuencia.

Procedimiento amistoso.**Procédure amiable.****Mutual agreement procedure.**

Dispositivo a través del cual las Administraciones tributarias se consultan entre sí para resolver sus diferencias relativas a la aplicación de los Convenios de doble imposición. Este procedimiento, descrito y autorizado por el artículo 25 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE, puede utilizarse para eliminar la doble imposición susceptible de producirse como consecuencia de un ajuste de los precios de transferencia.

Rango o intervalo de plena competencia.**Intervalle de pleine concurrence.****Arm's length range.**

Rango de precios aceptables para definir si las condiciones de una operación vinculada son de plena competencia y que resultan, o bien de la aplicación del mismo método de precios de transferencia a múltiples datos comparables, o bien de la aplicación de diferentes métodos de precios de transferencia.

Servicio intragrupo.**Service intragroupe.****Intra-group service.**

Actividad (por ejemplo, administrativa, técnica, financiera, comercial, etc) que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar o que hubiera realizado por cuenta propia.

Servicios prestados "previa solicitud"**Services rendus "sur demande"****"On call" services.**

Servicios suministrados por una sociedad matriz o un centro de servicios de un grupo, a disposición en todo momento de los miembros de un grupo multinacional.

GLOSARIO DE DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA
 (Términos propuestos para el español de México)

La traducción de *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias* fue elaborada en España, por lo que ciertos conceptos y especificidades técnicas difieren de las utilizadas en México. En favor de una mejor comprensión de los términos empleados en la presente publicación, se incluye a continuación una relación de los conceptos en su versión española con los términos propuestos para el español de México.

España	Méjico
Acuerdos de costes adoptados ó Acuerdos de reparto de costes	Acuerdos compartidos de costos
Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia	Resoluciones Anticipadas de Precios de Transferencia
Ajuste Correlativo	Ajuste Correspondiente
Ajustes precisos	Ajustes razonables
Análisis de las aportaciones	Análisis de las Contribuciones
Base imponible	Base gravable
Beneficio de explotación o Beneficio neto	Utilidad Operativa
Beneficio imponible	Utilidad gravable
Beneficios Brutos	Utilidad Bruta
Beneficios Imponibles Reales	Base gravable real
Beneficios netos	Utilidad Neta
Canon ó Cánones	Regalía o regalías
Cedente	Licenciatante
centro de beneficios	centro de utilidades
Cesionario	Licenciatario
Comprobación ó comprobación de la declaración	Auditoría o auditoría de la declaración
coste-eficacia	costo-beneficio
Costes	Costos
Criterios	Guías
Derechos anti-dumping	Cuotas compensatorias
Descubiertos tributarios, Impuestos debidos	Impuestos omitidos
Deudas tributarias	Créditos fiscales
Empresas vinculadas o asociadas	Empresas relacionadas
Estrategias mercantiles	Estrategias de negocios
Exámenes de evaluación mutua	Evaluaciones conjuntas
Fase de Comercialización	Nivel de Mercado
Franco a Bordo	Libre a Bordo
Gastos de explotación	Gastos de operación
Hipótesis Fundamentales	Condiciones fundamentales
I + D	Investigación y Desarrollo
Imposición en la fuente	Retención o gravar en la fuente
Inspecciones	Auditorías o Ejercicio de facultades de comprobación
Inspecciones tributarias simultáneas	Auditorias simultáneas
Inspectores	Audtores fiscales
Licenciador	Licenciatante
Marcas de Fábrica	Marca Registrada
Margen de Beneficio	Margen de Utilidad
Márgenes netos o margen neto	Márgenes operativos
Margen del Coste Incrementado	Margen del Costo Adicionado
Margen Sobre el precio de Reventa	Margen del precio de reventa
Método de Reparto del Beneficio	Método de Participación de Utilidades
Método del Coste Incrementado	Método de Costo Adicionado
Método del Márgen Neto de la Operación	Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación
Método del Precio de Reventa	Método de Precio de Reventa
Método del Precio Libre Comparable	Método de Precio Comparable No Controlado
Método split (o de reparto) del beneficio residual	Método residual de partición de utilidades
Métodos de beneficios de la operación	Métodos transaccionales de utilidad de operación
Métodos Tradicionales basados en las operaciones	Métodos Tradicionales Transaccionales
Montante	Monto
Necesidades de tesorería	Flujo de efectivo
Operación Vinculada	Operación entre partes relacionadas o controlada
Operaciones no vinculadas	Operaciones entre partes independientes o no controladas
Políticas de los poderes Públicos	Políticas gubernamentales
prescripción	caducidad
Problemas tipo	Problemas de precios de transferencia difíciles
Procedimiento Amistoso	Procedimiento de Autoridad Competente
ratios de beneficio	Indicadores de rentabilidad

CAPÍTULO I

El principio de plena competencia

A. Introducción

1.1 En este Capítulo se procede al estudio de los antecedentes del principio de plena competencia, que es la norma internacional sobre precios de transferencia acordada por los países miembros de la OCDE para que sea utilizada, a efectos fiscales, por los grupos multinacionales y las Administraciones tributarias. El Capítulo analiza el principio de plena competencia, reafirma su condición de estándar internacional y establece criterios para su aplicación.

1.2 Cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes transferidos o de los servicios prestados y las condiciones de la transferencia o de la prestación). Cuando las empresas asociadas negocian entre sí, tal vez las fuerzas externas del mercado no afecten de la misma manera a sus relaciones comerciales y financieras aunque, a menudo, las empresas asociadas pretendan reproducir en sus negociaciones la dinámica de las fuerzas del mercado, como se analiza más adelante en el párrafo 1.5. Las Administraciones tributarias no deberían considerar automáticamente que las empresas asociadas pretenden manipular sus beneficios. Pueden existir dificultades reales en la determinación exacta del precio de mercado ante la ausencia de fuerzas de mercado o ante la adopción de una estrategia comercial particular. Es importante tener presente que la necesidad de practicar ajustes para aproximarse a las condiciones de plena competencia surge con independencia de cualquier obligación contractual asumida por las partes de satisfacer un precio en particular o de cualquier intento de minimizar la imposición fiscal. De esta manera, cualquier ajuste fiscal guiado por el principio de plena competencia no debería afectar a las obligaciones contractuales esenciales asumidas por las empresas asociadas sin una finalidad fiscal y podría ser procedente incluso cuando no hay intención de minimizar o evadir impuestos. La consideración de los precios de transferencia no debería confundirse con la consideración de los problemas del fraude o de la elusión fiscal, aun cuando las políticas de precios de transferencia puedan ser utilizadas para dichos fines.

1.3 Cuando los precios de transferencia no responden a las fuerzas del mercado y al principio de plena competencia, podrían distorsionarse las deudas tributarias de empresas asociadas y los ingresos tributarios de los países receptores de la inversión. Por esto, los países miembros de la OCDE han acordado que, a efectos fiscales, los beneficios de empresas asociadas puedan ser ajustados en la medida necesaria para corregir las distorsiones mencionadas y asegurar de este modo que se cumple el principio de plena competencia. Los países miembros de la OCDE consideran que se logra un ajuste adecuado determinando las condiciones de las relaciones comerciales y financieras susceptibles de encontrarse entre empresas independientes en operaciones similares y bajo circunstancias similares.

1.4 Aparte de las consideraciones fiscales, otros factores pueden distorsionar las condiciones de las relaciones comerciales y financieras establecidas entre empresas asociadas. Por ejemplo, dichas empresas pueden estar sometidas a presiones gubernamentales opuestas (tanto en el propio país como en el extranjero) relativas a las valoraciones aduaneras, derechos anti-dumping y controles de cambios o de precios. Además, las distorsiones en los precios de transferencia pueden estar causadas por las necesidades de tesorería de las empresas de un grupo multinacional. Un grupo multinacional, que cotiza sus acciones en el mercado de valores puede verse presionado por los accionistas a mostrar una elevada rentabilidad en la compañía matriz, en particular si la información dirigida a los accionistas no se presenta de forma consolidada. Todos estos factores pueden afectar a los precios de transferencia y a la cuantía de los beneficios atribuidos a las empresas asociadas de un grupo multinacional.

1.5 No se debería suponer que las condiciones establecidas en las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas se desvían invariablemente respecto de las que demandaría el mercado libre. Las empresas asociadas de los grupos multinacionales tienen normalmente un grado de autonomía considerable y, a menudo, negocian entre sí como si fueran empresas independientes. Las empresas responden a las situaciones económicas derivadas de las condiciones de mercado en sus relaciones, tanto con terceros como con empresas asociadas. Por ejemplo, los directivos locales pueden estar interesados en conseguir unos buenos resultados y, por tanto, no querían fijar precios que redujeran los beneficios de sus propias sociedades. Las Administraciones tributarias deberían tener presente que, desde el punto de vista de la gerencia, las multinacionales se encuentran incentivadas para utilizar precios de plena competencia con el objeto de poder juzgar la actuación de los diversos centros generadores de beneficios. Las Administraciones

tributarias deberían recordar estas consideraciones con el objeto de facilitar una asignación eficiente de sus recursos a la hora de seleccionar y llevar a cabo comprobaciones de precios de transferencia. En ocasiones puede suceder que las relaciones entre empresas asociadas influyan en el resultado de la negociación. En consecuencia, la evidencia de condiciones de negociación duras no es suficiente, por sí sola, para determinar si éstas responden al principio de plena competencia.

B. Declaración del principio de plena competencia

i) El Artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE

1.6 La declaración que otorga un carácter oficial al principio de plena competencia se encuentra en el párrafo 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, constituyendo éste el fundamento de los convenios fiscales bilaterales entre países miembros de la OCDE y entre un número cada vez mayor de países no miembros. El artículo 9 dispone:

"(Cuando)... dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia".

Con el objeto de ajustar beneficios, tomando como referencia las condiciones que hubieran concurrido entre empresas independientes en operaciones comparables, el principio de plena competencia persigue tratar a los miembros de un grupo multinacional como si operaran como empresas separadas en lugar de como partes inseparables de una sola empresa unificada. La preocupación se centra en la índole de las relaciones comerciales entre esos partícipes porque su consideración como empresas separadas lleva a tratar a los miembros del grupo multinacional como si fueran entidades independientes.

1.7 Hay varias razones que explican por qué los países miembros de la OCDE y otros no miembros han adoptado el principio de plena competencia. Una de las primeras causas es que este principio ofrece un tratamiento fiscal equitativo para empresas multinacionales y para empresas independientes. El trato más igualitario a efectos fiscales entre empresas asociadas e independientes que supone el principio de plena competencia evita que surjan ventajas o desventajas fiscales que, de otra forma, distorsionarían la posición competitiva relativa de cada tipo de entidad. El principio de plena competencia facilita el crecimiento del comercio y de las inversiones internacionales al excluir las consideraciones fiscales de las decisiones económicas.

1.8 Se ha observado que el principio de plena competencia funciona muy eficazmente en la gran mayoría de los casos. Por ejemplo, hay muchas situaciones referidas a la compra y venta de bienes y a los préstamos de dinero en las que el precio de plena competencia se puede encontrar fácilmente en operaciones comparables llevadas a cabo por empresas independientes comparables bajo circunstancias comparables. Sin embargo, hay casos muy significativos en los que el principio de plena competencia es difícil y complicado de aplicar, por ejemplo en el caso de grupos multinacionales involucrados en la producción integrada de bienes altamente especializados en intangibles exclusivos y/o en la prestación de servicios especializados .

1.9 Hay quienes observan imperfecciones inherentes al principio de plena competencia ya que la consideración de empresas separadas puede que no tenga siempre en cuenta las economías de escala y la interrelación de actividades diversas generadas por la integración de empresas. Sin embargo, no existen criterios objetivos de general aceptación para distribuir entre empresas asociadas las economías de escala o los beneficios derivados de la integración. La cuestión de las alternativas posibles al principio de plena competencia se aborda en la Sección C del Capítulo III.

1.10 La aplicación del principio de plena competencia encuentra dificultades prácticas porque las empresas asociadas pueden involucrarse en operaciones que las empresas independientes no llevarían a cabo. Tales operaciones no estarían motivadas necesariamente por la elusión fiscal, sino que podrían tener lugar porque, en las operaciones entre unas y otras, los miembros del grupo multinacional se enfrentan con circunstancias comerciales diferentes a las que se enfrentarían las empresas independientes. Por ejemplo, puede ocurrir que una empresa independiente no deseé vender un intangible (por ejemplo, el derecho a

explotar los resultados de futuras investigaciones) por un precio determinado si el beneficio potencial de dicho intangible no puede ser estimado y hay otras formas de explotación del citado intangible. En tal caso, una empresa independiente puede no querer arriesgar una venta definitiva porque puede ser que el precio no refleje la capacidad del bien intangible de llegar a ser extremadamente rentable. De modo parecido, el propietario de un bien intangible puede mostrarse reticente a entrar en acuerdos de cesión vía licencia con empresas independientes por temor a que se degrade su valor. Por el contrario, este mismo propietario estaría dispuesto a ofrecer condiciones menos restrictivas a empresas asociadas en la medida en que se puede controlar más de cerca el uso del bien intangible. No hay riesgos para el beneficio global del grupo en una operación de este tipo entre miembros de un grupo multinacional. En estas mismas circunstancias, una empresa independiente explotaría por sí misma el bien o lo cedería vía licencia a otra empresa independiente durante un período limitado de tiempo (o posiblemente bajo un acuerdo que permita ajustar los cánones). Sin embargo, siempre existe el riesgo de que el bien intangible no sea tan valioso como parece. Por tanto, una empresa independiente tiene que optar entre vender el bien intangible, disminuyendo así el riesgo y asegurando la utilidad, o explotarlo, asumiendo el riesgo de que la utilidad difiera de la que se podría haber obtenido de la venta del intangible. El principio de plena competencia es difícil de aplicar cuando las empresas independientes rara vez participan en operaciones de la naturaleza de las realizadas por empresas asociadas, porque no hay, o hay poca evidencia, de las condiciones que éstas hubieran establecido.

1.11 En determinados casos, el principio de plena competencia puede convertirse en una carga administrativa en la valoración de un número significativo y diverso de operaciones transfronterizas, tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias. Aunque una empresa asociada fija normalmente las condiciones de una operación a la hora de llevarla a cabo, en algún momento podrá requerirse a la empresa para que demuestre que aquéllas son consistentes con el principio de plena competencia (ver el Capítulo V sobre Documentación). También la Administración tributaria posiblemente haya de involucrarse en un proceso de comprobación varios años después de que las operaciones hayan tenido lugar. La Administración tributaria tendría que intentar reunir información relativa a operaciones similares, a las condiciones de mercado en el momento en que aquéllas se produjeron, etc., respecto de operaciones numerosas y diferentes. Esta tarea suele resultar cada vez más ardua con el paso del tiempo.

1.12 Con frecuencia, tanto las Administraciones tributarias como los contribuyentes encuentran dificultades para obtener información adecuada para aplicar el principio de plena competencia. Éste puede exigir una cantidad importante de datos ya que, normalmente, requiere que los contribuyentes y las Administraciones tributarias evalúen operaciones no vinculadas y las actividades comerciales de empresas independientes y las comparen con las operaciones y actividades de empresas asociadas. La información a la que se pueda acceder puede resultar incompleta y difícil de interpretar; si existiera otra información, podría ser complicado obtenerla a causa de la localización geográfica tanto de ésta como de las partes que pueden procurarla. Además, puede suceder que, por razones de confidencialidad, resulte inviable conseguir información de empresas independientes. En otros casos, puede ser que simplemente no exista información relevante acerca de empresas independientes. En este punto, se debería recordar que los precios de transferencia no son una ciencia exacta, sino que exigen juicios de valor por parte tanto de la Administración tributaria como de los contribuyentes.

ii) El mantenimiento del principio de plena competencia como consenso internacional

1.13 Aun teniendo en cuenta las consideraciones realizadas anteriormente, el criterio de los países miembros de la OCDE continúa siendo que el principio de plena competencia debe regir la evaluación de los precios de transferencia entre empresas asociadas. Este principio tiene sentido en teoría, ya que ofrece la posición más próxima al funcionamiento del libre mercado en los casos en que se transmiten bienes y servicios entre empresas asociadas. Aunque no siempre resulte sencillo aplicarlo en la práctica, determina generalmente niveles adecuados de rentas entre miembros de grupos multinacionales, aceptables para las Administraciones tributarias. Así, se refleja la realidad económica de los hechos y circunstancias particulares de contribuyentes asociados y se adopta como punto de referencia el funcionamiento normal del mercado.

1.14 Abandonar el principio de plena competencia supondría renunciar a la fundada base teórica descrita anteriormente y amenazar el consenso internacional, incrementando sustancialmente, de esta manera, el riesgo de que se produzca una doble imposición. La experiencia bajo este principio es ya lo suficientemente amplia y sofisticada como para haber establecido una base sólida de común entendimiento entre el mundo empresarial y las Administraciones tributarias. Este entendimiento compartido alcanza un gran valor práctico para conseguir los objetivos de fijar las bases imponibles adecuadas en cada jurisdicción y evitar la doble

imposición. Esta experiencia debería utilizarse para profundizar el principio de plena competencia, afinar su funcionamiento y mejorar su aplicación, ofreciendo más orientación a los contribuyentes y realizando comprobaciones más oportunas. En resumen, los países de la OCDE mantienen firmemente su apoyo al principio de plena competencia. En realidad, no ha surgido ninguna alternativa a este principio que sea admisible o realista. El método del reparto del beneficio según una fórmula preestablecida, mencionado en ocasiones como alternativa posible, no sería aceptable en su concepción teórica, en su aplicación ni en su práctica. (Ver el Capítulo III, Parte C, donde se comenta el método del reparto del beneficio según una fórmula preestablecida).

C. Criterios para aplicar el principio de plena competencia

i) *Análisis de comparabilidad*

a) *Razones para el examen de comparabilidad*

1.15 La aplicación del principio de plena competencia se basa generalmente en la comparación de las condiciones de una operación vinculada con las condiciones de las operaciones entre empresas independientes. Para que estas comparaciones sean útiles, las características económicas relevantes de las situaciones que se comparan deben ser lo suficientemente comparables. Ser comparable significa que ninguna de las diferencias (si las hay) entre las situaciones que se comparan pueda afectar materialmente a las condiciones analizadas en la metodología (por ejemplo, el precio o el margen) o que se pueden realizar ajustes suficientemente precisos para eliminar los efectos de dichas diferencias. En la determinación del grado de comparabilidad, incluyendo el tipo de ajustes que resulten necesarios para lograrla, se requiere comprender cómo evalúan las sociedades independientes las operaciones potenciales. Las empresas independientes, a la hora de valorar los términos de una posible operación, los comparan con otras opciones reales de que disponen y sólo participarán en ella si no ven una alternativa que sea claramente más atractiva. Por ejemplo, no parece probable que una empresa acepte un precio ofertado por una empresa independiente si sabe que otros clientes potenciales desearían pagar más por su producto en condiciones similares. Este punto es relevante en la cuestión de la comparabilidad ya que las empresas independientes, con carácter general, tendrán en cuenta cualesquiera diferencias con relevancia económica entre las opciones realmente disponibles a la hora de valorarlas (tales como diferencias en el grado de riesgo u otros factores comparables que se mencionan más adelante). Por tanto, cuando se proceda a las comparaciones que implica la aplicación del principio de plena competencia, las Administraciones tributarias deberán tener en cuenta también estas diferencias para determinar si hay comparabilidad entre las situaciones comparadas y cuáles son los ajustes que puedan resultar necesarios para lograrla.

1.16 Todos los métodos que aplican el principio de plena competencia giran en torno a la idea de que las empresas independientes consideran las opciones que tienen disponibles y, al compararlas entre sí, atienden a cualquier diferencia que pudiera afectar a su valor de manera significativa. Por ejemplo, es normal suponer que las empresas independientes consideren si pueden comprar un mismo producto de un tercero a un precio inferior antes de comprarlo a otro precio dado. Por tanto, como se menciona en el Capítulo II, el método del precio libre comparable compara una operación vinculada con una operación no vinculada similar con el objeto de ofrecer una estimación directa del precio que las partes hubieran acordado de haber acudido directamente a una opción alternativa de mercado a la operación vinculada. Sin embargo, el método pasa a ser menos fiable como sustituto de las negociaciones de plena competencia cuando no son comparables todas las características de estas operaciones no vinculadas que influyen significativamente en el precio cargado entre empresas independientes. De manera similar, los métodos del precio de reventa y del coste incrementado comparan el margen de beneficio bruto obtenido en las operaciones vinculadas con los márgenes de beneficio bruto obtenidos en operaciones no vinculadas comparables. La comparación ofrece una estimación del margen bruto de beneficios que hubiera podido obtener una de las partes en el caso de haber realizado las mismas funciones para una empresa independiente y, por tanto, proporciona un cálculo del precio que ésta hubiera demandado y que la otra parte hubiera estado dispuesta a pagar por realizar esas funciones en plena competencia. Como se comenta en el Capítulo III, otros métodos se basan en comparaciones de ratios de beneficio o márgenes de beneficio entre empresas independientes y asociadas como medio para estimar los beneficios que hubieran podido obtener una de las empresas asociadas o ambas en el caso de que hubieran negociado sólo con empresas independientes y, en consecuencia, la retribución que esas mismas empresas hubieran pedido, en condiciones de plena competencia, en compensación por la utilización de sus recursos en las operaciones vinculadas. Resulta necesario, en todos los casos, realizar ajustes para considerar las diferencias existentes entre situaciones vinculadas e independientes que hubieran

afectado significativamente el precio cargado o la retribución exigida por empresas independientes. De esta manera, las retribuciones medias no ajustadas del sector industrial no pueden, en ningún caso, determinar por sí mismas las condiciones de plena competencia.

1.17 Como se indicó anteriormente, se deben tener en cuenta las diferencias materiales entre las operaciones o entre las empresas comparadas a la hora de efectuar la comparación. Es necesario cotejar las características de las operaciones o de las empresas que hubieran influido en las condiciones de las negociaciones en plena competencia para poder determinar el grado de comparabilidad actual y poder realizar así los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia (o un rango de las mismas). Las características que pueden ser importantes son las de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que éstas persiguen. Más adelante se analizan estos factores con más detalle.

1.18 La importancia de estos factores en la determinación de la comparabilidad dependerá de la naturaleza de la operación vinculada y del método de determinación de precios adoptado. En lo que concierne al papel de estos factores en la aplicación de los métodos particulares de determinación de precios, véase el análisis de estos métodos en los Capítulos II y III.

b) *Los factores determinantes de la comparabilidad*

1. Características de los activos o de los servicios

1.19 Las diferencias en las características específicas de los activos o de los servicios explican a menudo, al menos en parte, las diferencias en su valor en el mercado libre. En consecuencia, la comparación de estas características puede ser útil en la determinación de la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas. En general, la similitud en las características de los activos o servicios transmitidos será más relevante cuando se comparan precios de operaciones vinculadas y no vinculadas y menos relevante cuando se comparan márgenes de beneficios. Será preciso tener en cuenta las características siguientes: en el caso de transmisiones de bienes tangibles, las características físicas de los mismos, sus cualidades y su fiabilidad, así como su disponibilidad y el volumen de la oferta; en el caso de la prestación de servicios, la naturaleza y el alcance de los servicios; y en el caso de activos intangibles, la forma de la operación (por ejemplo, la concesión de una licencia o su venta), el tipo de activo (por ejemplo, patente, marca o know-how), la duración y el grado de protección y los beneficios previstos derivados de la utilización del activo en cuestión.

2. Análisis funcional

1.20 En las relaciones comerciales entre dos empresas independientes, la remuneración reflejará las funciones desempeñadas por cada empresa (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos). Por tanto, para determinar si son comparables entre sí operaciones vinculadas y no vinculadas o entidades asociadas e independientes, es necesario comparar las funciones asumidas por las partes. Esta comparación se basa en un análisis funcional que pretende identificar y comparar actividades y responsabilidades, significativas desde un punto de vista económico, que son o van a ser asumidas por la empresa independiente y por la asociada. Con tal fin, se debe prestar particular atención a la estructura y organización del grupo. También será relevante concretar a qué título jurídico el contribuyente ejerce sus funciones.

1.21 Las funciones que los contribuyentes y las Administraciones tributarias podrían tener que identificar y comparar incluyen, por ejemplo, el diseño, la fabricación, el montaje, la investigación y el desarrollo, la prestación de servicios, las compras, la distribución, la comercialización, la publicidad, el transporte, la financiación y la gestión. Deberían identificarse las principales funciones asumidas por el interesado sometido a inspección. Debería procederse a un ajuste ante cualquier diferencia importante respecto de las actividades asumidas por cualquier empresa independiente con la que se compara al interesado. Aun cuando una de las partes asuma un número considerable de funciones respecto de las asumidas por la otra parte implicada en la operación, la importancia radica en la significación económica de esas actividades desde el punto de vista de su frecuencia, naturaleza y valor para los respectivos interesados.

1.22 También puede ser relevante y útil, en la identificación y comparación de las funciones desempeñadas, la tarea de considerar los activos que son o serán utilizados. Este análisis debe ponderar el tipo de activos utilizados, tales como instalaciones y equipos, la utilización de intangibles valiosos, etc., y la

naturaleza de los mismos, así como su antigüedad, el valor de mercado, la ubicación, la existencia de derechos de propiedad industrial.

1.23 También puede ser relevante y útil, en la comparación de las funciones desempeñadas, la valoración de los riesgos asumidos por los respectivos interesados. En el mercado libre, la asunción de mayores riesgos se compensará al mismo tiempo con un aumento del rendimiento esperado. Por tanto, las operaciones y entidades vinculadas e independientes no son comparables entre sí cuando hay diferencias significativas en los riesgos asumidos respecto de las cuales no se puede realizar un ajuste adecuado. El análisis funcional resultará incompleto a menos que se consideren los principales riesgos asumidos por cada parte, ya que la asunción o la distribución de riesgos influye en las condiciones de las operaciones entre empresas asociadas. En teoría, en el mercado libre, la asunción de mayores riesgos debe ser compensada al mismo tiempo por un aumento del rendimiento esperado, aunque el rendimiento real pueda o no verse incrementado, dependiendo del grado en que se concrete efectivamente el riesgo.

1.24 Los riesgos a tener en cuenta son: los del mercado, tales como las fluctuaciones en los costes de los factores y en los precios de los productos; los de pérdidas asociadas a la inversión en propiedad, planta y equipo y a su uso; los derivados del éxito o fracaso de las inversiones en investigación y desarrollo; los riesgos financieros, como los motivados por la inestabilidad de los tipos de cambio de moneda y de los tipos de interés; los riesgos crediticios, etc.

1.25 Las funciones ejercidas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos) determinarán hasta cierto punto la distribución del riesgo entre las partes y, por ende, las condiciones que cada interesado debería poder esperar en las negociaciones de plena competencia. Por ejemplo, cuando un distribuidor se responsabiliza de la comercialización y de la publicidad, arriesgando sus propios medios en dichas actividades, debería tener derecho a una retribución esperada proporcionalmente mayor por dicha actividad y las condiciones de la operación deberían diferir de las existentes cuando el distribuidor se limita a actuar como un agente, que ve sus costes reembolsados y que recibe una retribución adecuada a dicha actividad. De forma similar, un fabricante o un investigador previamente contratado que no asume riesgos importantes debería tener derecho solamente a una remuneración limitada.

1.26 Conforme al análisis que se propone más adelante en relación con las cláusulas contractuales, es posible considerar si una pretendida asignación de riesgos resulta o no consistente con la sustancia económica de la operación. A este respecto, la conducta de las partes debería entenderse, con carácter general, como la mejor evidencia de la verdadera distribución de los riesgos. Si, por ejemplo, un fabricante vende un activo a un distribuidor asociado en otro país y se afirma que el distribuidor es quien asume todos los riesgos derivados del tipo de cambio, pero el precio de transferencia parece de hecho ajustado de forma que el distribuidor está protegido de las oscilaciones del tipo de cambio, entonces las Administraciones tributarias podrían cuestionar la pretendida asignación de los riesgos derivados del tipo de cambio.

1.27 Un factor adicional a considerar a la hora de examinar la esencia económica de la pretendida distribución de riesgos es la consecuencia que tendría dicha distribución en operaciones basadas en el principio de plena competencia. En general, en las relaciones comerciales en plena competencia tiene más sentido que cada parte asuma mayores cuotas de riesgo en aquellos aspectos sobre los que se tiene mayor control. Por ejemplo, supongamos que la sociedad A contrata con B producir y enviarle mercancías. A B le corresponde decidir el nivel de producción y envío de bienes. En tal caso, no parece probable que la sociedad A esté dispuesta a asumir muchos riesgos respecto de las existencias al no controlar su nivel, siendo la sociedad B quien lo fija. No cabe duda de que existen riesgos, como los que se producen a lo largo del ciclo económico, respecto de los cuales ninguna de las partes en la operación posee un control significativo y que en condiciones de plena competencia pudieran haber sido asignados a cualquiera de ellas. Es necesario realizar algún tipo de análisis para determinar en la práctica en qué medida cada una de las partes soporta tales riesgos. Cuando se plantea el grado en que cada uno de los interesados en la operación soporta los riesgos derivados de los tipos de cambio y/o de los tipos de interés, normalmente será necesario considerar en qué medida, en el caso de que exista, el contribuyente y/o el grupo multinacional desarrollan algún tipo de estrategia comercial para minimizar o hacer frente a los riesgos mencionados. En la actualidad son comunes las operaciones de cobertura, los contratos adelantados (forwards), las opciones de compra y de venta, etc., concertadas en el mercado y fuera de él. El fracaso de un contribuyente que hace frente a los riesgos de los tipos de cambio y de los tipos de interés puede ser el resultado de una estrategia del grupo multinacional dirigida a protegerse de forma global o parcial de los riesgos a que se expone el grupo. El hecho de no tener apropiadamente en cuenta esta última práctica puede conducir a realizar beneficios o pérdidas importantes que pueden ser asignados al lugar más ventajoso para el grupo multinacional.

3. Cláusulas contractuales

1.28 En las relaciones comerciales en condiciones de plena competencia, las cláusulas contractuales de las operaciones definen generalmente, de forma expresa o implícita, cómo se reparten las responsabilidades, riesgos y beneficios entre las partes. En este sentido el examen de los términos contractuales debe formar parte del análisis funcional al que nos hemos referido anteriormente. Las cláusulas de una operación se pueden encontrar, además de en el contrato escrito, en la correspondencia y en las comunicaciones entre las partes. Cuando no consten por escrito las condiciones contractuales entre las partes, habrá que deducirlas de su conducta y de los principios económicos que rigen normalmente las relaciones entre empresas independientes.

1.29 En las relaciones comerciales entre empresas independientes, las diferencias de intereses entre las partes aseguran que éstas intenten normalmente hacer respetar los términos del contrato, que sólo serán ignorados o modificados si resulta de interés para ambas. Esta misma divergencia de intereses puede que no exista en el caso de empresas asociadas, siendo importante, en consecuencia, examinar si la conducta de las partes es conforme con las condiciones del contrato o si ésta indica que no se han seguido o si son simuladas. En estos casos es necesario realizar un análisis más minucioso para determinar las verdaderas condiciones de la operación.

4. Circunstancias económicas

1.30 Los precios de plena competencia pueden variar entre mercados diferentes incluso para operaciones referidas a unos mismos bienes o servicios; por tanto, para lograr la comparabilidad se requiere que los mercados en que operan las empresas independientes y las asociadas sean comparables y que las diferencias existentes no incidan materialmente en los precios o que se puedan realizar los ajustes apropiados. Como primer paso, resulta esencial identificar el mercado o los mercados considerando los bienes y servicios sustitutos disponibles. Las circunstancias económicas que pueden ser relevantes para determinar la comparabilidad de los mercados son: su localización geográfica; su dimensión; el grado de competencia y la posición competitiva relativa en el mismo de compradores y vendedores; la disponibilidad (el riesgo) de bienes y servicios sustitutivos; los niveles de oferta y demanda en el mercado en su totalidad, así como en determinadas zonas, si son relevantes; el poder de compra de los consumidores, la naturaleza y alcance de las reglamentaciones públicas que inciden sobre el mismo; los costes de producción, incluyendo los costes del suelo, del trabajo y del capital; los costes de transporte; la fase de comercialización (por ejemplo, venta al por menor o al por mayor); el período de la operación; etc.

5. Estrategias mercantiles

1.31 También es necesario examinar las estrategias mercantiles al determinar la comparabilidad, con el fin de fijar los precios de transferencia. Éstas atenderían un gran número de aspectos propios de la empresa, como pueden ser la innovación y el desarrollo de nuevos productos, el grado de diversificación, la aversión al riesgo, la valoración de los cambios políticos, la incidencia de las leyes laborales vigentes y en proyecto, así como cualesquiera otros factores que influyen en la dirección cotidiana de la empresa. Puede ser necesario tener en cuenta estas estrategias comerciales al determinar la comparabilidad entre operaciones vinculadas y no vinculadas y entre empresas asociadas e independientes. Al mismo tiempo, será relevante considerar si las estrategias comerciales han sido ideadas por el grupo multinacional o por uno de sus miembros aisladamente, así como la forma y la medida en que se han involucrado otros miembros del grupo multinacional ante la necesidad de aplicar esta estrategia.

1.32 Las estrategias comerciales también podrían incluir modalidades de penetración en los mercados. Un contribuyente que intenta penetrar en un mercado, o incrementar su cuota en el mismo, podría facturar temporalmente sus productos con precios inferiores a los facturados sobre cualquier otro producto comparable en el mismo mercado. Más aún, cualquier contribuyente que pretenda entrar en un mercado o aumentar (o proteger) su cuota en el mismo podría, temporalmente, incurrir en costes mayores (por ejemplo, debido a costes de lanzamiento o al incremento en sus esfuerzos de comercialización) y así lograr unos niveles de beneficios inferiores a los de otros contribuyentes que operan en el mismo mercado.

1.33 Aspectos relevantes vinculados a la temporalidad pueden crear problemas concretos a las Administraciones tributarias a la hora de valorar la legitimidad de la afirmación del contribuyente que sigue una estrategia comercial que le diferencia respecto de otras empresas potencialmente comparables. Algunas

de estas estrategias, como las que se refieren a la penetración en mercados o al aumento de cuotas de participación en el mismo, implican la reducción de los beneficios actuales del contribuyente en previsión del aumento de beneficios en el futuro. Si en el futuro no se logra ese incremento en los beneficios porque el contribuyente no siguió la estrategia comercial propuesta, puede suceder que ciertas condiciones legales impidan una nueva comprobación de las Administraciones tributarias de períodos impositivos anteriores. Al menos en parte por esta razón, las Administraciones tributarias tal vez quieran someter a un examen particular las peticiones de los contribuyentes que siguen estas estrategias comerciales.

1.34 A la hora de valorar la afirmación de un contribuyente de que seguía una estrategia comercial por la que temporalmente obtenía menores beneficios en espera de mejores resultados a largo plazo, deberían considerarse diversos factores. Las Administraciones tributarias deberían examinar el comportamiento de las partes para determinar si es consecuente con la estrategia comercial declarada. Por ejemplo, si un fabricante factura a su distribuidor asociado un precio inferior al del mercado como parte de su estrategia de penetración en el mismo, el ahorro de costes del distribuidor debería reflejarse en el precio facturado a sus propios clientes o en la incursión en mayores costes destinados a la introducción en el mercado. Una estrategia comercial de un grupo multinacional para la penetración en un mercado puede ser llevada a la práctica por el fabricante o por el distribuidor, que actúa con independencia respecto del primero (pudiendo ser soportado el coste por cualquiera de ellos). Además, una estrategia de penetración en el mercado o de aumento de la cuota de participación en el mismo va acompañada, con frecuencia, de intensos esfuerzos de comercialización y publicidad excepcionales. Otro factor a considerar es si la naturaleza de las relaciones entre las partes en la operación vinculada es coherente con la situación del contribuyente que soporta los costes de la estrategia comercial. Por ejemplo, en condiciones de plena competencia una sociedad que actúa únicamente como agente de ventas, con poca o ninguna responsabilidad en el desarrollo en el mercado a largo plazo, normalmente no soportaría los costes de estrategias de introducción en el mismo. Con el objeto de determinar la comparabilidad, debe reflejarse en el análisis de funciones el caso en que una sociedad emprenda, bajo su propio riesgo, actividades de desarrollo en el mercado y aumente el valor de un producto a través de una marca de fábrica o un nombre comercial o incremente el crédito mercantil asociado a ese producto.

1.35 Una consideración adicional resultaría de la posibilidad o imposibilidad de que exista una expectativa razonable de obtener unos ingresos suficientes que justifiquen los costes incurridos con dicha estrategia comercial en un período de tiempo que sería aceptable en una operación en plena competencia. Se reconoce que una estrategia comercial dirigida a la introducción en un mercado puede ser infructuosa sin que este fracaso deba conducir a que se ignore la estrategia seguida en la determinación del precio de transferencia. Sin embargo, cabe dudar de lo que el contribuyente aduce si dicho resultado esperado no es factible en el momento en que se realiza la operación, o si la estrategia comercial alegada es un fracaso y, a pesar de ello, sigue utilizándose más allá de lo que una empresa independiente aceptaría. Las Administraciones tributarias tal vez deseen considerar las estrategias comerciales practicadas en el país en que la estrategia en cuestión se desarrolla para determinar el período de tiempo que sería aceptable para una empresa independiente. Sin embargo, la consideración más importante, en definitiva, es si la estrategia en cuestión podría razonablemente, resultar rentable en un futuro previsible (aún reconociendo que la estrategia pudiera no tener éxito) y si un tercero que operase en condiciones de plena competencia hubiera estado dispuesto a renunciar a una determinada rentabilidad durante un período similar en las mismas circunstancias económicas y condiciones de competencia.

ii) Identificación de las operaciones realmente efectuadas

1.36 La comprobación por parte de una Administración tributaria de una operación vinculada debe estar basada en las operaciones realmente efectuadas por las empresas asociadas y de acuerdo con la forma en que aquéllas la han estructurado, utilizando los métodos que los contribuyentes han aplicado siempre que éstos sean coherentes con los métodos descritos en los Capítulos II y III. Salvo en casos excepcionales, las Administraciones tributarias no deben ignorar las operaciones reales ni sustituirlas por otras. La reestructuración de operaciones comerciales legítimas constituiría un ejercicio totalmente arbitrario que resultaría injusto como consecuencia de producir doble imposición cuando la otra Administración tributaria no comparta el mismo punto de vista sobre cómo debería estudiarse la operación.

1.37 Sin embargo, hay dos circunstancias particulares en las que, excepcionalmente, puede resultar adecuado y legítimo que la Administración tributaria considere que debe hacer caso omiso de la estructura seguida por los contribuyentes en la realización de la operación vinculada. La primera

circunstancia surge cuando la esencia económica de la operación difiere de su forma. En tal caso, las Administraciones tributarias pueden ignorar la caracterización de la operación realizada por las partes y recaracterizarla de acuerdo con su sustancia. Un ejemplo podría ser una inversión en una empresa asociada en forma de préstamo con devengo de intereses cuando, en plena competencia, en función de las circunstancias económicas de la sociedad prestataria, la inversión no hubiera adoptado normalmente esa forma. En este caso, sería oportuno que la Administración tributaria calificase la inversión de acuerdo con su esencia económica, con el resultado de considerar al préstamo como una suscripción de capital. La segunda circunstancia concurre cuando, coincidiendo la forma y el fondo de la operación, los acuerdos relativos a la misma, valorados globalmente, difieren de los que hubieran sido adoptados por empresas independientes que actúan de modo racional desde un punto de vista comercial y su estructuración real impide que la Administración tributaria determine el precio de transferencia apropiado. Un ejemplo de esta segunda circunstancia podría ser una venta en virtud de un contrato a largo plazo en el que se realiza un pago único a cambio de un derecho ilimitado sobre los activos intangibles que resulte de investigaciones futuras durante la duración del contrato (como se indicó anteriormente en el párrafo 1.10). Mientras que en este caso parece oportuno respetar la calificación de la operación como una transmisión de activo comercial, sin embargo sería adecuado que la Administración tributaria configurase las condiciones del contrato en su totalidad (y no únicamente desde el punto de vista de la fijación del precio) de acuerdo con las que razonablemente se hubieran esperado si la transmisión del activo hubiera constituido el objeto de una operación entre empresas independientes. Así, en el caso descrito, sería adecuado que la Administración tributaria, por ejemplo, ajustara las condiciones del acuerdo de manera racional, desde un punto de vista comercial, como si se tratara de un acuerdo permanente de investigación.

1.38 En ambos conjuntos de circunstancias descritas anteriormente, la calificación de la operación puede resultar de las relaciones entre las partes más que de las condiciones comerciales habituales, que pueden haber sido estructuradas para eludir o minimizar impuestos. En tales casos, todas las cláusulas podrían ser el resultado de una condición a la que no se habría llegado si las partes hubieran negociado en condiciones de plena competencia. De este modo, el artículo 9 permitiría un ajuste en las condiciones para reflejar aquéllas a las que las partes se hubieran atenido en el caso de que la operación se hubiera estructurado de acuerdo con la realidad económica y comercial de quienes negocian en un contexto de plena competencia.

1.39 Las empresas asociadas pueden realizar una mayor variedad de contratos y acuerdos que las independientes porque a menudo no existe el conflicto de intereses que normalmente está presente entre partes independientes. Las empresas asociadas pueden, y frecuentemente lo hacen, concluir contratos de una naturaleza muy concreta que rara vez, o nunca, se encuentran entre partes no vinculadas. Así puede ser por diversas razones, económicas, legales o fiscales, dependiendo de las circunstancias de cada caso en particular. Más aun, los contratos celebrados en el seno de un grupo multinacional podrían ser alterados, suspendidos, ampliados o resueltos con facilidad, según la estrategia global del grupo multinacional en su conjunto, alteraciones que incluso pueden tener carácter retroactivo. En estos casos, las Administraciones tributarias tendrían que determinar cuál es la realidad que subyace tras un acuerdo contractual para poder concretar el principio de plena competencia.

1.40 Además, las Administraciones tributarias pueden encontrar útil referirse alternativamente a operaciones estructuradas entre empresas independientes para determinar si la construcción de una operación vinculada satisface el principio de plena competencia. El hecho de que se considere o no la evidencia de una alternativa en particular dependerá de los factores y de las circunstancias de cada caso concreto, incluyendo el número y la precisión de los ajustes necesarios para tener en cuenta las diferencias entre la operación vinculada y su alternativa, así como la fiabilidad de cualquier otro dato disponible.

1.41 Se demuestra en el siguiente ejemplo la diferencia existente entre la reestructuración de una operación vinculada objeto de revisión que, como se indicó anteriormente, es un método inadecuado con carácter general, y el recurso a operaciones estructuradas de otra forma como elementos comparables de las operaciones no vinculadas ya estructuradas. Supongamos que un fabricante vende bienes a un distribuidor asociado situado en otro país y que éste acepta todos los riesgos del cambio de moneda derivados de estas operaciones. Supongamos también que las operaciones similares concertadas entre fabricantes y distribuidores independientes se estructuran de manera diferente, de tal forma que es el fabricante y no el distribuidor quien soporta todos los riesgos del tipo de cambio. En tal caso, la Administración tributaria no debería ignorar la intención de asignar el riesgo (del tipo de cambio) al

distribuidor asociado, salvo que haya buenas razones para dudar de la esencia económica de su atribución a este contribuyente. El hecho de que las empresas independientes no estructuren sus operaciones de una determinada manera puede ser una razón para examinar de cerca la lógica económica de una construcción determinada, pero no debería ser concluyente. Sin embargo, las operaciones no vinculadas con una diferente estructuración en la asignación de los riesgos de cambio pueden ser útiles en la determinación del precio de una operación vinculada, quizás acudiendo al método del precio libre comparable siempre que se puedan realizar ajustes a los precios suficientemente precisos como para reflejar la diferente estructuración de las operaciones.

iii) Evaluación de operaciones separadas y combinadas

1.42 En teoría, el principio de plena competencia debe aplicarse operación por operación si se pretende la aproximación más precisa a un valor de mercado equitativo. Ahora bien, a menudo se dan situaciones en las que operaciones separadas se encuentran tan estrechamente ligadas entre sí, o son tan continuas, que no pueden ser valoradas adecuadamente de forma independiente. Es el caso, por ejemplo de: 1. algunos contratos a largo plazo para el suministro de bienes o servicios; 2. derechos de uso de activos intangibles; 3. la determinación del precio de un conjunto de productos muy similares (por ejemplo, una línea de productos) cuando es impracticable la determinación del precio de cada producto o de cada operación en particular. Otro ejemplo podría ser la cesión vía licencia de know-how de fabricación y el suministro de componentes esenciales a un fabricante asociado, situaciones en las que sería más razonable determinar las condiciones de plena competencia de forma conjunta para las dos operaciones que aisladamente para cada una de ellas. Ambas operaciones deben valorarse conjuntamente utilizando el método o métodos de plena competencia más adecuados. Otro ejemplo más podría ser la canalización de una operación a través de otra empresa asociada. En este caso, puede ser más oportuno considerar la operación, en la que la canalización es sólo una parte de su totalidad, antes que considerar cada una de las operaciones de forma separada.

1.43 Mientras que hay operaciones entre empresas asociadas contratadas separadamente que requieren ser evaluadas de forma conjunta para determinar si reúnen las condiciones propias de la plena competencia, existen otras operaciones contratadas globalmente entre esas mismas empresas que necesitan ser evaluadas separadamente. Un grupo multinacional puede reagrupar en una única operación y a un único precio un conjunto de beneficios tales como la cesión de patentes, de know-how, de marcas, la prestación de servicios técnicos y administrativos y el arrendamiento de instalaciones de producción. Este tipo de acuerdos se suele conocer como acuerdos globales. Estas fórmulas (acuerdos de conjunto) difícilmente incluyen la venta de bienes, aunque el precio exigido por la venta de bienes puede cubrir la prestación de algunos servicios auxiliares. En algunos casos, puede que no sea posible valorar el acuerdo en su conjunto de tal forma que resulte necesario segregar algunos de sus elementos. En estos casos, una vez que se determine el precio de transferencia que corresponda al elemento separado, la Administración tributaria, no obstante, deberá considerar si, en su totalidad, el precio de transferencia para los diferentes elementos responde al principio de plena competencia.

1.44 Incluso en una operación no vinculada, los acuerdos globales pueden combinar elementos sujetos a regímenes fiscales distintos de acuerdo con las leyes internas o con algún convenio de doble imposición sobre la renta. Por ejemplo, puede ocurrir que pagos en concepto de cánones estén sujetos a una retención mientras que los pagos de arrendamiento tributen por su valor neto. En estas circunstancias, puede resultar apropiado determinar el precio de transferencia respecto del acuerdo considerado en su conjunto; la Administración tributaria también podría determinar si, por otras razones fiscales, es necesario distribuir el precio entre los elementos del conjunto. Para llegar a esta conclusión, las Administraciones tributarias deberían examinar el acuerdo global entre empresas asociadas de la misma forma que analizarían acuerdos similares celebrados entre empresas independientes. Los contribuyentes deberían poder demostrar que el acuerdo global recoge un precio de transferencia correcto.

iv) Utilización de un rango de plena competencia

1.45 Es posible en algunos casos concretar el principio de plena competencia hasta determinar una cifra única (por ejemplo, un precio o un margen) que constituirá la referencia más fiable para establecer si una operación responde a las condiciones de plena competencia. Sin embargo, en la medida en que los precios de

transferencia no constituyen una ciencia exacta, habrá muchas ocasiones donde la aplicación del método o métodos más apropiados conduzcan a un rango de cifras en el que cualquiera sería, relativamente, igual de fiable. En estos casos, las diferencias entre las cifras incluidas en el rango pueden originarse en que, en general, la aplicación del principio de plena competencia permite sólo una aproximación a las condiciones que hubieran sido establecidas entre empresas independientes. Es posible también que las diferencias en los puntos del rango reflejen que empresas independientes involucradas en operaciones comparables en circunstancias comparables quizás no establezcan exactamente el mismo precio para la operación. Sin embargo, en algunos casos, no todas las operaciones comparables examinadas tendrán el mismo grado de comparabilidad. Por tanto, la determinación concreta del precio de plena competencia exige necesariamente algún margen de interpretación. Como se menciona en el Capítulo III, la utilización de un rango de plena competencia puede ser particularmente adecuada, en la aplicación del método del margen neto de la operación, cuando este método se aplica como último recurso.

1.46 El rango de cifras también puede producirse cuando se aplica más de un método para evaluar una operación vinculada. Por ejemplo, dos métodos que alcanzan grados similares de comparabilidad pueden ser utilizados para valorar la conformidad de una operación con las condiciones de plena competencia. Cada método puede determinar un resultado o un rango de resultados que difiera de los obtenidos con otros métodos como consecuencia de las diferencias en su naturaleza y de los datos utilizados relevantes para la aplicación de un método en particular. Sin embargo, cada método podría ser utilizado para determinar un rango aceptable de precios de plena competencia. Los datos resultantes de estos rangos podrían permitir la determinación con mayor exactitud del intervalo de plena competencia, por ejemplo, cuando los rangos se superponen, o pueden llevar a reconsiderar la exactitud de los métodos usados, cuando no lo hacen. No es posible establecer una regla general en lo concerniente a la utilización de los rangos obtenidos en la utilización de métodos diversos ya que las conclusiones que se extraigan de su uso dependerán de la fiabilidad relativa de los métodos empleados para determinar los rangos y de la calidad de la información utilizada para aplicar los diferentes métodos.

1.47 Cuando la aplicación de uno o más métodos determina un rango de cifras, una desviación importante entre puntos del mismo posiblemente indique que los datos utilizados para concretar algunos puntos tal vez no sean tan fiables como los utilizados para determinar los restantes puntos en el rango, o que dicha desviación resulte de características de los datos comparables que a su vez requieren ajustes. En tales casos, puede ser necesario un análisis más detenido de esos puntos con el objeto de evaluar su idoneidad para ser incluidos en el rango de plena competencia.

1.48 Si las condiciones relevantes de las operaciones vinculadas (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran dentro del rango de plena competencia, no será necesario realizar ajustes. Si las condiciones relevantes de una operación vinculada (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran fuera del rango de plena competencia determinado por la Administración tributaria, el contribuyente debería tener la oportunidad de demostrar que las condiciones de la operación satisfacen el principio de plena competencia y que el rango de plena competencia engloba sus resultados. Si el contribuyente no es capaz de demostrar este hecho, la Administración tributaria debe decidir cómo ajustar las condiciones de la operación vinculada teniendo en cuenta el rango de plena competencia. Se podría argumentar que, sin embargo, cualquier punto en el rango satisface el principio de plena competencia. En general, en cuanto sea posible distinguir entre los diversos puntos del rango, tales ajustes deberían realizarse sobre el punto del mismo que refleje mejor los hechos y circunstancias de una determinada operación vinculada.

v) ***Utilización de datos de varios años***

1.49 En general, puede ser útil examinar los datos tanto del año que se comprueba como de los años anteriores a fin de entender completamente los hechos y circunstancias que rodean a una operación vinculada. El análisis de esta información podría poner de manifiesto hechos que pueden haber influido (o deberían haber influido) en la determinación del precio de transferencia. Por ejemplo, el uso de datos procedentes de años anteriores mostrará si la pérdida en una operación declarada por un contribuyente es parte de una serie de pérdidas producidas en operaciones similares, si es el resultado de circunstancias económicas particulares de un año anterior que implicaron incrementos en los costes en el año siguiente o si constituye el reflejo del hecho de que un producto determinado se encuentra al final de su ciclo vital. Este tipo de análisis puede ser particularmente útil cuando se acude a un método del beneficio de la operación como último recurso.

1.50 Los datos de varios años también son útiles para suministrar información acerca de los ciclos económicos relevantes y de los ciclos de vida de los productos de las empresas comparables. Las diferencias en el ciclo económico o en el ciclo de los productos pueden tener un efecto sustancial en las condiciones de los precios de transferencia que debe evaluarse para determinar su comparabilidad. Los datos de años anteriores pueden mostrar si una empresa independiente involucrada en una operación comparable se vio afectada de manera comparable por circunstancias económicas comparables, o si las diferentes circunstancias de algún año anterior afectaron a sus precios o a sus beneficios de tal forma que dicha operación de la empresa no debería ser utilizada como elemento comparable.

1.51 Los datos de años posteriores al año de la operación también pueden ser relevantes en el análisis de los precios de transferencia, pero las Administraciones tributarias deben tener cuidado en el análisis retrospectivo. Por ejemplo, los datos de años posteriores pueden ser prácticos para comparar ciclos de vida de productos y operaciones vinculadas y no vinculadas con el objeto de determinar si una operación independiente constituye un elemento comparable adecuado en la aplicación de un método concreto. El comportamiento posterior de las partes también puede ser relevante para averiguar los términos y circunstancias reales existentes entre ellas.

vi) Pérdidas

1.52 Cuando una empresa asociada incurre en pérdidas constantemente mientras que el grupo multinacional en su conjunto es rentable, los hechos podrían suscitar un examen especial de los temas relativos a la fijación de los precios de transferencia. Por supuesto, las empresas asociadas, lo mismo que las empresas independientes, pueden sufrir pérdidas reales, ya sea debido a costes altos de puesta en marcha, a circunstancias económicas desfavorables, a ineficiencias o a otras razones comerciales legítimas. Sin embargo, una empresa independiente no estaría preparada para soportar pérdidas indefinidamente. Una empresa independiente que incurre en pérdidas de forma recurrente cesaría eventualmente en sus actividades en estas condiciones. Por el contrario, una empresa asociada que realiza pérdidas puede continuar su actividad si ésta beneficia al grupo multinacional en su conjunto.

1.53 El hecho de que exista una empresa que arroje pérdidas y que concierte negocios con otros miembros rentables de su grupo multinacional sugeriría a los contribuyentes o a las Administraciones tributarias que se deberían examinar los precios de transferencia. Puede ser que la empresa con pérdidas no esté siendo retribuida adecuadamente por el grupo multinacional del que forma parte si se consideran los beneficios derivados de sus actividades. Por ejemplo, un grupo multinacional puede necesitar la producción de toda una línea de productos y/o de servicios si quiere seguir siendo competitiva y ser globalmente rentable, pero puede ocurrir que alguna línea concreta de productos sea deficitaria normalmente. Un miembro del grupo multinacional podría tener pérdidas continuas porque produce todos los productos deficitarios mientras que otros miembros del mismo fabrican los productos generadores de beneficios. Una empresa independiente prestaría dicho servicio sólo si estuviera retribuida adecuadamente. En consecuencia, una forma de afrontar este problema de fijación de precios de transferencia consistiría en considerar que la empresa deficitaria recibe la misma clase de remuneración que la que obtendría una empresa independiente conforme al principio de plena competencia.

1.54 Un factor a considerar en el análisis de las pérdidas es la diferencia que puede existir entre las estrategias comerciales de un grupo multinacional y de otro por varias razones de orden histórico, económico y cultural. Puede ser que las pérdidas recurrentes durante un período razonable estén justificadas, en algunos casos, por el desarrollo de una estrategia comercial consistente en fijar precios especialmente bajos para lograr la penetración en el mercado. Por ejemplo, un productor podrá bajar los precios de sus productos, incluso hasta el punto de incurrir en pérdidas temporalmente, para poder entrar en nuevos mercados, incrementar su cuota en mercados ya existentes, introducir nuevos productos o servicios o desalentar a posibles competidores. Aún así, unos precios especialmente bajos sólo serían practicables durante un período limitado, con el objeto concreto de mejorar los resultados a largo plazo. Si la estrategia de precios se prolonga más allá de un período razonable, resultaría procedente un ajuste de precios de transferencia, en particular cuando los datos comparables de varios años muestran que se ha incurrido en pérdidas durante un período más largo del que afecta a empresas independientes comparables. Más aún, las Administraciones tributarias no deberían aceptar precios especialmente bajos (por ejemplo, determinaciones de precios iguales al coste marginal en una situación de capacidades de producción infrautilizadas) como precios de plena competencia, salvo que pudiera esperarse que las empresas independientes hubieran determinado sus precios de forma comparable.

1.55 Hay algunas situaciones en las que los contribuyentes pretenderán que el precio de plena competencia debe ser ajustado para tomar en cuenta intervenciones estatales, como puedan ser controles en los precios (incluidos los recortes en los precios), en los tipos de interés, en los pagos de servicios u honorarios de dirección, en los pagos en concepto de cánones, subsidios a determinados sectores, controles de cambios, derechos anti-dumping o políticas de los tipos de cambio. Como regla general, estas intervenciones de los poderes públicos deben tratarse como factores del mercado de un determinado país y, en condiciones normales, deben ser tomadas en cuenta en la evaluación del precio de transferencia del contribuyente en ese mercado. La cuestión que queda planteada es si, a la luz de esos factores, las operaciones emprendidas por las empresas asociadas son consistentes con las operaciones entre empresas independientes.

1.56 Queda planteada la cuestión de determinar el momento en que un control en los precios afecta al precio de un producto o de un servicio. Con frecuencia, la incidencia directa se producirá en el precio final para el consumidor pero, aún así, puede producirse algún efecto en los precios pagados en fases anteriores durante el suministro de productos al mercado. En la práctica, puede suceder que las multinacionales no realicen ajustes en sus precios de transferencia para tener en cuenta dichos controles, dejando que sea el vendedor final quien padezca las consecuencias de reducciones eventuales en beneficios, o que carguen precios que de alguna manera permitan distribuir esa carga entre el vendedor final y el suministrador intermediario. Se debería considerar si un suministrador independiente hubiera o no participado en los costes derivados de un control de precios y si una empresa independiente hubiera buscado una línea de productos alternativa u otras oportunidades comerciales. En este sentido, no parece posible que una empresa independiente hubiera estado preparada para producir, distribuir o proveer de otra forma productos o servicios en condiciones tales que no le hubieran reportado beneficios. Sin embargo, es obvio que un país con controles en los precios debe tener en cuenta que esos controles afectaran a los beneficios que pueden realizar las empresas que venden bienes sujetos a dichos controles .

1.57 Un problema particular surge cuando un país impide o “bloquea” el pago de una suma que es adeudada por una empresa asociada a otra o que, en un acuerdo en condiciones de plena competencia, hubiera sido facturada por una empresa asociada a otra. Por ejemplo, los controles de cambio pueden impedir efectivamente que una empresa asociada transmita pagos de intereses al exterior derivados de un préstamo concedido por otra empresa asociada situada en otro país. Puede ser que esta circunstancia sea valorada de manera diferente por los dos países involucrados: el del prestatario puede o no entender que los intereses no transmitidos han sido pagados y el del prestamista puede o no entender que éste los haya recibido. Como regla general, cuando la intervención estatal se aplica por igual a operaciones entre empresas asociadas y entre empresas independientes (tanto legalmente como de hecho), la cuestión, cuando surge entre empresas asociadas, debe abordarse de la misma manera a efectos fiscales que cuando se plantea respecto de operaciones entre empresas independientes. En el caso de que la intervención pública se aplique sólo a operaciones entre empresas asociadas, no hay una solución sencilla. Quizás una forma de afrontar el problema sea aplicar el principio de plena competencia considerando la intervención como un factor que afecta a las condiciones de la operación. Los convenios internacionales podrían enfocar las soluciones disponibles para las partes en el tratado cuando se den estas circunstancias.

1.58 Este análisis plantea como dificultad que, con frecuencia, las empresas independientes no concertarían operaciones en las que los pagos estuvieran bloqueados. Ocasionalmente, una empresa independiente pudiera encontrarse envuelta en una operación así posiblemente porque la intervención estatal sea impuesta con posterioridad a que se haya concertado el acuerdo. Pero parece poco probable que una empresa independiente desee someterse a tan alto riesgo de impago de productos o servicios prestados suscribiendo un acuerdo al existir ya medidas fiscales rígidas , salvo que los beneficios previstos o la remuneración esperada de la estrategia comercial propuesta por la empresa independiente sean suficientes para producir una tasa de rendimiento aceptable, a pesar de la existencia de la intervención estatal que pueda afectar a los pagos.

1.59 Debido a que las empresas independientes no concertarían operaciones sujetas a intervenciones estatales, no resulta evidente cómo operaría el principio de plena competencia. Una posibilidad es tratar el pago como si hubiera sido efectuado entre las empresas asociadas, suponiendo que una empresa independiente en circunstancias similares hubiera insistido en que el pago se efectuase por otros medios. Desde esta perspectiva, se trataría a la parte a la que se le debe el pago que está bloqueado como si estuviera prestando un servicio al grupo multinacional. Otra opción, posible en algunos países, sería diferir tanto los

ingresos como los gastos relevantes del contribuyente. En otras palabras, la parte a la que se debía el pago bloqueado no podría deducir gastos, como los costes financieros adicionales, hasta que no se realice el pago bloqueado. La preocupación de las Administraciones tributarias en estas situaciones se encuentra básicamente en sus respectivas bases imponibles. Si una empresa asociada reclama una deducción en el cómputo fiscal de un ingreso bloqueado, entonces debería producirse el ingreso correspondiente en la otra parte. En cualquier caso, no se debería permitir que un contribuyente tratara los pagos bloqueados vencidos de una empresa asociada de forma diferente que los pagos bloqueados vencidos de una empresa independiente.

viii) Compensaciones intencionadas

1.60 Existe una compensación intencionada cuando una empresa asociada la integra ex profeso en las cláusulas de las operaciones vinculadas. Tiene lugar cuando una empresa asociada provee un beneficio a otra empresa asociada dentro del grupo que se corresponde en alguna medida con la recepción, a cambio, de diferentes beneficios de dicha empresa. Estas empresas pueden pretender que los beneficios (ventajas) que cada una ha recibido deberían compensarse con los que cada una ha aportado como pago total o parcial de estos mismos, de tal forma que únicamente debe ser considerada en la liquidación de la deuda tributaria la ganancia o la pérdida neta (si la hay) derivada de la operación. Por ejemplo, una empresa puede autorizar el uso de una patente a otra empresa en contraprestación por la provisión de know-how en virtud de otra relación y afirmar que la operación no produce ganancias ni pérdidas a ninguna de las dos partes. En ocasiones se puede encontrar este tipo de acuerdos entre empresas independientes, dando lugar a evaluaciones de acuerdo con el principio de plena competencia con el objeto de cuantificar el valor de los respectivos beneficios cuya compensación se pretende.

1.61 Las compensaciones intencionadas pueden variar en importancia y complejidad. Pueden resultar desde la simple compensación de dos operaciones (por ejemplo, fijar un precio de venta favorable para bienes manufacturados a cambio de un precio de compra favorable para las materias primas utilizadas en la producción del bien) hasta un acuerdo general para equilibrar todos los beneficios que fluyen a las partes durante un período. Difícilmente las empresas independientes considerarían esta última fórmula de contratación, a menos que los beneficios se puedan cuantificar con precisión y el contrato se concluya con anterioridad. De otra forma, las empresas independientes preferirán normalmente que sus ingresos y sus gastos fluyan independientemente unos de otros, asumiendo cualquier pérdida o beneficio derivados de su comercio normal.

1.62 La existencia de compensaciones intencionadas no altera la condición esencial que es la conformidad con el principio de plena competencia, a efectos fiscales, de los precios de transferencia de las operaciones vinculadas. Sería útil que los contribuyentes pusieran de manifiesto la existencia de compensaciones elaboradas intencionadamente en dos o más operaciones entre empresas asociadas y probaran (o reconocieran que tienen la documentación pertinente y que han efectuado análisis suficientes como para demostrarlo) que, después de tener en cuenta las compensaciones, las condiciones que rigen las operaciones son compatibles con el principio de plena competencia a la hora de presentar las declaraciones tributarias.

1.63 Puede ser necesario evaluar las operaciones separadamente para determinar si satisfacen o no el principio de plena competencia. En el caso de que se vayan a analizar las operaciones de forma conjunta, se debe tener cuidado al seleccionar las operaciones comparables y observar las consideraciones realizadas en la Sección *iii*) de la Parte C. Las disposiciones concernientes a la compensación de operaciones internacionales vinculadas pueden no ser compatibles en su totalidad con las operaciones nacionales no vinculadas debido a las diferencias en el régimen fiscal aplicable a las compensaciones conforme a diferentes sistemas fiscales nacionales o a las diferencias en el régimen fiscal de los pagos con arreglo a un convenio bilateral de doble imposición. Por ejemplo, una retención en la fuente complicaría la compensación entre cánones e ingresos por ventas.

1.64 Con ocasión de una comprobación tributaria, un contribuyente puede intentar obtener una reducción en un ajuste por precios de transferencia basándose en una sobrevaloración de la renta imponible no intencionada. Dependerá de la discrecionalidad de las Administraciones tributarias concederla o no. Las Administraciones tributarias también pueden considerar esta solicitud en el contexto de un procedimiento amistoso y del ajuste correlativo (véase Capítulo IV).

ix) Utilización del valor de aduana

1.65 Con carácter general, el principio de plena competencia es aplicado por muchas Administraciones de aduanas como principio para comparar entre el valor atribuible a bienes importados por empresas asociadas y el valor de bienes similares importados por empresas independientes.

1.66 Sin embargo, tanto las Autoridades aduaneras como las Administraciones tributarias persiguen, generalmente, la determinación del valor de los productos en el momento en que fueron transmitidos o importados. (Para las Administraciones tributarias, el momento relevante es, con carácter general, la conclusión del contrato, que en muchas ocasiones coincide con el momento de la transmisión). Así, las valoraciones aduaneras, en cuanto que tienen lugar en el momento en que se produce la transmisión o en un momento próximo, pueden ser útiles a las Administraciones tributarias en la evaluación de la condición de plena competencia del precio de transferencia de la operación vinculada. En particular, las Autoridades aduaneras dispondrán de documentación contemporánea relativa a la operación que puede ser relevante en el examen de los precios de transferencia, especialmente si está preparada por el contribuyente.

1.67 Aunque las Autoridades aduaneras y las Administraciones tributarias pueden tener un propósito similar cuando comprueban los valores declarados de operaciones vinculadas transfronterizas, los contribuyentes pueden tener incentivos opuestos al fijar los valores a efectos aduaneros y fiscales. En general, un contribuyente que importa bienes está interesado, con fines aduaneros, en fijar un precio bajo para la operación a fin de que así los derechos de aduana también lo sean. (Las mismas consideraciones podrían surgir respecto de impuestos sobre el valor añadido, de impuestos sobre ventas y de impuestos especiales). Sin embargo, a efectos fiscales, el contribuyente puede querer declarar el pago de un precio más alto por los mismos bienes con el objeto de incrementar los gastos deducibles. La cooperación entre Administraciones tributarias y aduaneras dentro de un país para evaluar los precios de transferencia es cada vez más frecuente y debería ayudar a reducir el número de casos en que la valoración en aduana no es aceptable a efectos fiscales o viceversa. Sería particularmente provechosa una mayor cooperación en el área del intercambio de información, sin que fuera difícil de conseguir en países en los que la administración de los impuestos sobre la renta y de los derechos de aduana ya se ha integrado. Los países que tienen administraciones separadas podrían considerar la modificación de las normas relativas al intercambio de información de tal manera que ésta pueda fluir con mayor facilidad entre las distintas administraciones.

x) Utilización de los métodos para determinar los precios de transferencia

1.68 Los métodos señalados en los Capítulos II y III permiten determinar si las condiciones que reúnen las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son compatibles con el principio de plena competencia. No existe ningún método que resulte útil en todas las circunstancias ni la aplicabilidad de cualquier método en particular debe ser desestimada. Las Administraciones tributarias no deberían precipitarse a la hora de realizar ajustes menores o marginales. Más aún, los grupos multinacionales tienen libertad para aplicar métodos no descritos en este Informe con el objeto de determinar precios, siempre que satisfagan el principio de plena competencia con arreglo a las Directrices reflejadas en el presente documento. Sin embargo, el contribuyente debe mantener y estar preparado para suministrar documentación referida a la determinación de sus precios de transferencia. (Respecto de la documentación, ver el Capítulo V).

1.69 El principio de plena competencia no exige la aplicación de más de un método y, de hecho, confiar indebidamente en la necesidad de acudir a diversos métodos puede suponer una carga importante para los contribuyentes. Así, este Informe no exige, ni al inspector fiscal ni al contribuyente, practicar diversos métodos en sus análisis. Mientras que en algunos casos la elección de un método no sea evidente e inicialmente se considere más de un método, en general será posible seleccionar aquél que sea apto para ofrecer la mejor estimación de un precio de plena competencia. En casos complicados, sin embargo, cuando ningún enfoque resulte concluyente, una aproximación flexible a la cuestión llevaría a la evidencia de la utilización conjunta de diversos métodos. En tales casos, se debería intentar llegar a una conclusión conforme al principio de plena competencia que sea satisfactoria desde un punto de vista práctico para todas las partes interesadas, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias del caso, el conjunto de datos disponibles y la fiabilidad relativa de los diversos métodos a considerar.

1.70 No es posible establecer normas específicas que cubran todos los casos. En general, las partes deberían intentar llegar a un acuerdo razonable, teniendo presente la imprecisión de los diversos métodos, la

preferencia por grados más altos de comparabilidad y por una relación más directa y cercana a la operación. No debería darse el caso de desechar información útil, como la que pudiera derivarse de operaciones no vinculadas divergentes de la operación vinculada, simplemente porque no se cumple con estándares rígidos de comparabilidad. De manera similar, las informaciones obtenidas de empresas involucradas en operaciones vinculadas con empresas asociadas pueden ser útiles para entender la operación bajo comprobación o como indicador de futuras investigaciones. Aún más, debería admitirse cualquier método cuando su aplicación es aceptable para los miembros del grupo multinacional implicados en la operación u operaciones a las que se aplica, así como para las Administraciones tributarias de los países de todas esas empresas.

CAPÍTULO II

Métodos tradicionales basados en las operaciones

A. Introducción

2.1 Este Capítulo describe con detalle los métodos tradicionales basados en las operaciones que se utilizan para aplicar el principio de plena competencia. Estos métodos son el método del precio libre comparable, el método del precio de reventa y el método del coste incrementado.

B. Relación con el Artículo 9

2.2 Como se mencionó en el Capítulo I, el párrafo 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE dispone que cuando "dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones y que, de hecho, no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia".

2.3 Los Comentarios al párrafo 1 del artículo 9 señalan que, en virtud de este párrafo, las Autoridades fiscales de un Estado contratante "podrán, con el fin de calcular las deudas tributarias, rectificar la contabilidad de las empresas (asociadas) si, por las relaciones especiales existentes entre las mismas, sus libros no reflejan los beneficios imponibles reales obtenidos en ese Estado". Los "beneficios imponibles reales" son aquéllos que se hubieran logrado en ausencia de las condiciones que no responden a la plena competencia. El Comentario enfatiza que el artículo no es aplicable cuando las operaciones se han producido "en condiciones de plena competencia"; sólo se puede rectificar la contabilidad "cuando se hayan convenido o impuesto condiciones especiales entre las dos empresas". De esta manera, la cuestión que plantea el artículo 9 es si las condiciones en las relaciones comerciales o financieras de empresas asociadas responden a las condiciones de plena competencia o si, por el contrario, concurren una o más "condiciones especiales" (a saber, condiciones que no son de plena competencia).

2.4 Las relaciones comerciales o financieras de las empresas asociadas pueden adoptar muchas formas. Estas incluyen la participación en operaciones vinculadas a un precio de transferencia convenido y/o bajo ciertos términos y condiciones en acuerdos que se traducen en la aportación de beneficios a otros miembros del grupo multinacional a título gratuito. Las relaciones comerciales y financieras pueden incidir no sólo en una operación vinculada respecto de la que se cuestiona un precio de transferencia específico, sino también en las características esenciales de una empresa; por ejemplo, la proporción y el volumen de endeudamiento y de capital propio de que se dota la empresa para el desarrollo de su actividad. La cuestión relativa a la subcapitalización(o capitalización vía deuda) será tratada en trabajos posteriores.

2.5 El camino más directo para determinar si las condiciones establecidas o impuestas entre dos empresas asociadas responden a las de plena competencia consiste en comparar los precios facturados en operaciones vinculadas entre esas dos empresas asociadas con los precios facturados en operaciones comparables entre dos empresas independientes.

Esta vía es la más directa porque cualquier diferencia en el precio de una operación vinculada respecto del precio de una operación no vinculada comparable puede ser directamente imputable a las relaciones comerciales y financieras establecidas o impuestas entre las dos empresas; y las condiciones de plena competencia pueden establecerse directamente sustituyendo el precio de la operación vinculada por el precio de la operación no vinculada comparable. Sin embargo, no siempre se encontrarán operaciones comparables que permitan una solución tan directa, de tal forma que a veces será necesario comparar otros indicios menos directos como los márgenes brutos, derivados de operaciones vinculadas y de operaciones no vinculadas, para determinar si las condiciones entre dos empresas asociadas responden a las de plena competencia. Estos enfoques, directo e indirecto, están reflejados en los métodos tradicionales basados en las operaciones descritas a continuación.

C. Los diferentes métodos tradicionales basados en las operaciones

i) *Método del precio libre comparable*

2.6 El método del precio libre comparable consiste en comparar el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación vinculada, con el precio facturado por activos o servicios transmitidos en una operación no vinculada en circunstancias comparables. Si hay diferencias entre los dos precios, esto puede indicar que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no responden a las condiciones de plena competencia y que el precio de la operación vinculada tal vez tenga que ser sustituido por el precio de la operación no vinculada.

2.7 Conforme a los principios expuestos en el Capítulo I, una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (esto es, se trata de una operación no vinculada comparable), a fin de aplicar el método del precio libre comparable, si se cumple una de las dos condiciones siguientes: 1. ninguna de las diferencias (si las hay) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas involucradas en esas operaciones es susceptible de influir materialmente en el precio del libre mercado; ó 2. pueden realizarse ajustes suficientemente precisos como para eliminar los importantes efectos de esas diferencias. Cuando sea posible encontrar operaciones no vinculadas comparables, el método del precio libre comparable es el camino más directo y fiable para aplicar el principio de plena competencia. En consecuencia, en tales casos este método es preferible a los demás.

2.8 Puede resultar difícil encontrar una operación entre dos empresas independientes suficientemente parecida a una operación vinculada como para que no existan diferencias que tengan un efecto importante sobre el precio. Por ejemplo, una diferencia menor en los activos transmitidos en operaciones vinculadas y en operaciones no vinculadas podría afectar al precio, aunque la naturaleza de las actividades comerciales emprendidas pueda asemejarse lo suficiente como para generar el mismo margen global de beneficio. Si tal es el caso, será oportuno practicar ajustes. Como se examinan a continuación en el párrafo 2.9, el alcance y la fiabilidad de esos ajustes afectarán a la exactitud relativa del análisis realizado bajo el método del precio libre comparable.

2.9 Al considerar si son comparables unas operaciones vinculadas y otras no vinculadas, debería ponderarse el efecto que tienen sobre los precios otras funciones más importantes de la empresa propias de la actividad y no sólo el grado de comparabilidad del producto (véanse los factores relevantes para determinar la comparabilidad en el Capítulo I). Cuando existen diferencias entre la operación vinculada y la no vinculada o entre las dos empresas que efectúan tales operaciones, será difícil determinar unos ajustes suficientemente precisos que eliminen los efectos de esas diferencias sobre el precio. Las dificultades que surgen al intentar realizar dichos ajustes precisos no deberían llevar a descartar automáticamente la posible aplicación del método del precio libre comparable. Razones prácticas llevarían a un enfoque más flexible para permitir la utilización del método del precio libre comparable, complementado si fuese necesario por otros métodos apropiados que deberían ser valorados según su precisión relativa. Se requieren todos los esfuerzos posibles para ajustar los datos de tal forma que puedan ser utilizados apropiadamente en el método del precio libre comparable. Como sucede con cualquier otro método, la fiabilidad relativa del método del precio libre comparable está condicionada por el grado de precisión con que puedan realizarse los ajustes para lograr la comparabilidad.

Ejemplos de aplicación del método del precio libre comparable

2.10 Los siguientes ejemplos ilustran la aplicación del método del precio libre comparable, incluyendo situaciones en las que puede resultar necesario realizar ajustes en las operaciones no vinculadas para hacerlas comparables a las vinculadas.

2.11 El método del precio libre comparable es especialmente fiable cuando una empresa independiente vende el mismo producto que es vendido entre dos empresas asociadas. Por ejemplo, una empresa independiente vende granos de café de Colombia sin marca, de clase, calidad y en cantidad similares a los vendidos entre dos empresas asociadas, suponiendo que la operación vinculada y la no vinculada tienen lugar más o menos al mismo tiempo, en la misma fase del proceso de producción, del canal de distribución y en condiciones similares. Si la única operación independiente de referencia tenía por objeto granos de café de Brasil sin marca, sería necesario averiguar si la diferencia en los

granos de café afecta materialmente al precio. Por ejemplo, habría que preguntarse si la procedencia de los granos de café implica una prima o un descuento en el mercado libre. Esta información se puede obtener en el mercado de materias primas o se puede deducir de los precios entre comerciantes. Si esta diferencia tiene un importante efecto sobre el precio sería apropiado practicar ajustes. Si no se puede efectuar un ajuste suficientemente preciso se reducirá la fiabilidad de este método, pudiendo plantearse la necesidad de combinar el método con otros menos directos o de utilizar estos últimos en su lugar.

2.12 Un ejemplo ilustrativo donde se requieren ajustes puede darse cuando las circunstancias que rodean las ventas de empresas asociadas e independientes son idénticas salvo que el precio de venta de la operación vinculada sea un precio de entrega y el de venta de la operación no vinculada sea un precio de fábrica (franco a bordo). Las diferencias en las condiciones del transporte y del seguro tienen, con carácter general, un efecto definido y suficientemente cuantificable en el precio. Por tanto, se deben efectuar ajustes del precio por la diferencia en las condiciones de la entrega para determinar el precio de las ventas en el mercado libre.

2.13 En otro ejemplo, supongamos que un contribuyente vende 1.000 toneladas de un producto a 80 \$ por tonelada a una empresa asociada de su grupo multinacional y, al mismo tiempo, 500 toneladas del mismo producto a 100 \$ por tonelada a una empresa independiente. Este caso exige valorar si las diferencias en el volumen de las ventas deberían dar lugar a un ajuste del precio de transferencia. El mercado relevante debería investigarse, analizando operaciones de productos similares para conocer los descuentos habituales en función del volumen suministrado.

ii) Método del precio de reventa

2.14 El método del precio de reventa se inicia con el precio al que se ha comprado a una empresa asociada un producto que es revendido a una empresa independiente. Este precio (el precio de reventa), entonces, se reduce en un margen bruto adecuado (el "margen del precio de reventa o "margen de reventa") representativo de la cuantía con la que el revendedor pretendería cubrir sus costes de venta y sus gastos de explotación y, en función de las tareas desarrolladas (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos), obtener un beneficio apropiado. El resultado derivado de sustraer el margen bruto puede entenderse que constituye, después de realizar los ajustes para tener en cuenta costes asociados a la compra del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio de plena competencia en la transmisión originaria de los activos entre las empresas asociadas. Este método probablemente sea más útil cuando se aplica a actividades de comercialización.

2.15 El margen de reventa (o margen del precio de reventa) del revendedor en la operación vinculada puede resultar determinado tomando como referencia el margen de reventa obtenido por el propio revendedor sobre artículos comprados y vendidos en operaciones no vinculadas comparables. Al mismo tiempo, el margen de reventa conseguido por una empresa independiente en operaciones no vinculadas puede servir de guía. Cuando el revendedor desarrolla actividades de corretaje, el margen de reventa puede estar referido a una comisión de corretaje que, normalmente, se calcula en un porcentaje del precio de venta del producto enajenado. La determinación del margen del precio de reventa, en tal caso, debería tener en cuenta si el corredor está actuando como intermediario o en nombre propio.

2.16 Conforme a los principios enunciados en el Capítulo I, una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (esto es, constituye una operación no vinculada comparable) para la aplicación del método del precio de reventa cuando se cumple una de las dos condiciones siguientes: 1. ninguna de las diferencias (si es que existe alguna) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que emprenden esas operaciones puede influir materialmente en el margen de reventa en el mercado libre; o 2. se pueden realizar ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos sustanciales de esas diferencias. A la hora de establecer comparaciones con el objeto de aplicar el método del precio de reventa, normalmente se requieren menos ajustes para tener en cuenta las diferencias entre los productos que al aplicar el método del precio libre comparable, ya que es menos probable que las diferencias secundarias entre productos tengan un efecto tan importante sobre los márgenes de beneficio como el que tienen sobre el precio.

2.17 En una economía de mercado, la remuneración por el ejercicio de funciones similares en actividades diferentes tienden a igualarse. En cambio, los precios entre los diferentes productos sólo tienden a equipararse en la medida en que unos productos sean sustitutivos unos de otros. Las diferencias entre los productos son menos significativas como consecuencia de que el margen bruto de beneficio representa una remuneración bruta después del coste de venta de las funciones concretas realizadas (teniendo en cuenta los

activos utilizados y los riesgos asumidos.). Por ejemplo, los datos pueden indicar que una sociedad de distribución desarrolla las mismas funciones (dados los activos utilizados y los riesgos asumidos) cuando vende tostadores que cuando vende licuadoras y, por ello, en una economía de mercado, la remuneración de estas dos actividades debería ser similar. Sin embargo, los consumidores no considerarán que un tostador y una licuadora sean bienes sustitutivos, por lo que no hay razón para esperar que sus precios sean iguales.

2.18 Aunque en el método del precio de reventa se puedan permitir mayores diferencias entre los productos, los activos transmitidos en una operación vinculada deben seguir siendo comparables a los transmitidos en la operación no vinculada. Las diferencias mayores se reflejarán posiblemente más en las distintas tareas asumidas por las dos partes en la operación vinculada y en la no vinculada. Aunque pueda exigirse una menor comparabilidad en los productos cuando se utiliza el método del precio de reventa, los productos con mayor comparabilidad producen mejores resultados. Por ejemplo, cuando la operación en cuestión incluye un intangible de elevado valor o relativamente único, la similitud de los productos cobrará mayor importancia y se le debería prestar especial atención para garantizar que la comparación sea válida.

2.19 Puede ser oportuno conceder más peso a otras condiciones de comparabilidad mencionadas en el Capítulo I (se pueden citar las funciones ejercidas, las circunstancias económicas, etc.) cuando el margen de beneficio resulta básicamente de esas otras condiciones y, sólo de forma secundaria, del producto concreto que se transfiere. Esta circunstancia concurrirá en particular cuando se determina el margen de beneficio de una empresa asociada que no ha utilizado activos relativamente únicos (como pueden ser intangibles muy valiosos) para añadir un valor significativo al producto objeto de transmisión. Así, cuando las operaciones no vinculadas y las vinculadas son comparables en todas sus características excepto en el producto en sí mismo, el método del precio de reventa posiblemente sería una medida más fiable de que se cumplen las condiciones de plena competencia que el método del precio libre comparable, salvo cuando se pueden realizar ajustes suficientemente precisos como para tener en cuenta las diferencias en los productos transmitidos. Lo mismo cabe decir del método del coste incrementado, que será objeto de estudio más adelante.

2.20 Cuando el margen del precio de reventa utilizado es el de una empresa independiente en una operación comparable, la fiabilidad del método del precio de reventa puede estar afectada si existen diferencias importantes en la forma en que las empresas asociadas y las independientes realizan sus actividades mercantiles. Tales diferencias posiblemente serían aquéllas que afectan a los niveles de costes considerados (por ejemplo, las diferencias podrían incluir los efectos que produce una gestión eficiente en los niveles y variedad de las existencias), que bien pueden tener incidencia en la rentabilidad de una empresa, pero que no afectan necesariamente al precio al que se compran o se venden sus bienes o servicios en el mercado libre. Este tipo de características debería ser analizado al determinar si una operación no vinculada es comparable cuando se aplica el método del precio de reventa.

2.21 El método del precio de reventa depende también de la comparabilidad de las funciones desempeñadas (dados los activos utilizados y los riesgos asumidos). Puede resultar menos fiable cuando hay diferencias entre las operaciones vinculadas y la no vinculadas y entre las partes que intervienen en las operaciones y esas diferencias tienen un efecto sensible en el indicador utilizado para medir las condiciones de plena competencia; en este caso, el margen de reventa realizado. Cuando existen diferencias importantes que afectan a los márgenes brutos obtenidos en operaciones vinculadas y no vinculadas (por ejemplo, en la naturaleza de las funciones ejercidas por las partes implicadas en las operaciones), deberían realizarse ajustes para tener en cuenta esas diferencias. El alcance y la fiabilidad de esos ajustes afectarán a la fiabilidad relativa del análisis realizado conforme al método del precio de reventa en cualquier caso particular.

2.22 Es más fácil determinar un margen de reventa apropiado cuando el revendedor no añade sustancialmente valor al producto. En cambio, puede ser más difícil utilizar el método del precio de reventa para llegar a un precio de plena competencia cuando, antes de la venta, los bienes son objeto de una nueva transformación o se incorporan a un producto más complejo de tal modo que pierden su identidad o se transforman (por ejemplo, cuando se unen componentes en un producto acabado o semi-acabado). Otro ejemplo en el que el margen de reventa exige particular cuidado es cuando el revendedor contribuye sustancialmente a la creación o a la conservación de activos intangibles asociados al producto (por ejemplo, marcas o nombres comerciales), propiedad de una empresa asociada. En tales casos, la contribución de los bienes originalmente transferidos al valor del producto final no puede ser evaluada fácilmente.

2.23 El margen de reventa es más exacto cuando se ha obtenido poco tiempo después de que el revendedor comprara los bienes. Cuanto más tiempo transcurre entre la compra inicial y la reventa, más

posibilidades hay de que se deban tener en cuenta otros factores -variaciones en el mercado, en los tipos de cambio, en los costes, etc.- en cualquier comparación.

2.24 Debería esperarse que la cuantía del margen de reventa dependa de las tareas ejercidas por el revendedor. Estas funciones pueden variar mucho, desde el caso en que el revendedor realiza servicios mínimos como agente de transporte, hasta el caso en que asume la totalidad de los riesgos de la propiedad de los bienes junto con la plena responsabilidad y los riesgos derivados de la publicidad, comercialización, distribución y garantía de éstos, de la financiación de existencias y de otros servicios complementarios. Si el revendedor en la operación vinculada no lleva a cabo una actividad comercial importante, sino que sólo transfiere los bienes a un tercero, el margen de reventa podría ser pequeño en vista de las funciones ejecutadas. El margen de reventa podría incrementarse cuando se pueda demostrar que el revendedor manifiesta una pericia especial en la comercialización de tales bienes, soporta realmente riesgos especiales o contribuye sustancialmente a la creación o a la conservación de activos intangibles asociados al producto. Sin embargo, el grado de actividad desplegada por el revendedor, ya sea mínimo o sustancial, debería estar bastante apoyado por pruebas concluyentes. Entre éstas se encontrarían: la justificación de gastos de comercialización que pudieran considerarse desproporcionadamente altos; por ejemplo, cuando se haya incurrido en parte o en la mayoría de los gastos de promoción en concepto de servicio realizado en favor del propietario legal de la marca comercial. En tal caso, el método del coste incrementado puede complementar bien el método del precio de reventa.

2.25 Cuando el revendedor desempeña claramente una actividad comercial sustancial añadida a la actividad de reventa propiamente dicha, cabe esperar un margen de reventa razonablemente importante. Si en sus actividades el revendedor emplea activos relativamente valiosos y posiblemente únicos (por ejemplo, activos intangibles del revendedor, como puede ser su organización de comercialización), podría resultar inadecuado evaluar las condiciones de plena competencia en la operación vinculada, utilizando un margen de reventa no ajustado derivado de operaciones no vinculadas en las que el revendedor independiente no se vale de activos similares. Si el revendedor posee intangibles comercializables valiosos, el margen de reventa en la operación no vinculada podría infravalorar la utilidad que corresponde al revendedor en la operación vinculada, salvo que la operación no vinculada comparable incluya al mismo revendedor o a un revendedor con intangibles comercializables igualmente valiosos.

2.26 En el caso de que exista un canal de distribución de bienes a través de una sociedad intermediaria, puede ser relevante para las Administraciones tributarias observar no sólo el precio de reventa de los bienes que han sido comprados a la sociedad intermediaria, sino también el precio que dicha sociedad paga a su suministrador y las funciones que la sociedad en cuestión desempeña. Bien podría haber dificultades para obtener esta información y determinar las funciones exactas de la sociedad intermediaria. Si no se puede demostrar que la sociedad intermediaria o soporta riesgos reales o desempeña una función económica en el canal que ha incrementado el valor de los bienes, entonces cualquier elemento del precio que se reclame imputable a las actividades de la sociedad intermediaria sería con toda razón atribuible a otro elemento del grupo multinacional, ya que las empresas independientes normalmente no hubieran permitido la participación de tal sociedad en los beneficios de la operación.

2.27 Se podría esperar que el margen de reventa varíe en función de que el revendedor tenga el derecho exclusivo de revender los bienes en cuestión. Este tipo de acuerdos se encuentra en operaciones entre dos empresas independientes y puede influir en el margen. De esta manera, este tipo de derechos exclusivos debe tomarse en consideración en cualquier comparación. El valor a atribuir a tal clase de derechos exclusivos dependerá en alguna medida de su ámbito geográfico y de la existencia y competitividad relativa de los posibles bienes sustitutivos. El acuerdo puede ser beneficioso tanto para el proveedor como para el revendedor en una operación en plena competencia. Por ejemplo, vender una línea concreta de productos del proveedor puede promover un mayor esfuerzo del revendedor. Por el contrario, un acuerdo semejante puede ofrecer al revendedor una especie de monopolio que le permite obtener un volumen de negocio importante sin gran esfuerzo. Debe examinarse cuidadosamente, en cada caso, el efecto de este factor sobre el margen de reventa apropiado.

2.28 Cuando las prácticas contables difieren entre la operación vinculada y la no vinculada, se deberían practicar los ajustes pertinentes de los datos utilizados para calcular el margen de reventa a fin de asegurar que se manejan los mismos tipos de costes en cada caso para llegar al margen bruto. Por ejemplo, los gastos de investigación y desarrollo pueden estar reflejados en los gastos de explotación o en los costes de venta. Los respectivos márgenes brutos no serían comparables sin los ajustes oportunos.

Ejemplos de aplicación del método del precio de reventa

2.29 Supongamos que hay dos distribuidores vendiendo los mismos productos en el mismo mercado con el mismo nombre comercial. El distribuidor A garantiza el producto; el distribuidor B, no. El distribuidor A no está incluyendo la garantía como parte de la estrategia de precios; vende a precios superiores, determinando un margen bruto de beneficio mayor (si no se tienen en cuenta los costes de dar un servicio de garantía) que el obtenido por el distribuidor B que vende a un precio inferior. Estos márgenes no son comparables si no se realiza un ajuste para tener en cuenta esa diferencia.

2.30 Supongamos que se ofrece garantía para todos los productos de forma que es uniforme el precio de la matriz a la filial. El distribuidor C asume la función de garantía, pero, de hecho, su proveedor lo compensa con precios inferiores. El distribuidor D no asume la función de garantía, sino que ésta es ejercida por el suministrador (los productos se devuelven a fábrica). Sin embargo, el proveedor de D le factura con un precio más alto que al distribuidor C. Si el distribuidor C contabiliza el coste de asumir la función de garantía como un coste de los bienes vendidos, entonces el ajuste del margen bruto de beneficio por esta diferencia es automático. Sin embargo, si los costes de la garantía se contabilizan como gastos de explotación, se produce una distorsión en los márgenes que debe ser corregida. El razonamiento en este caso sería que, si D asume la función de garantía por sí mismo, su proveedor reduciría sus precios y, en consecuencia, el margen bruto de beneficio de D sería mayor.

2.31 Una sociedad vende un producto a través de distribuidores independientes en cinco países en los que no tiene filiales. Los distribuidores se limitan a comercializar el producto sin desempeñar ninguna tarea adicional. La sociedad ha establecido una filial en un país. Por la importancia estratégica de este mercado concreto, la sociedad exige a su filial que venda sólo su producto y que preste servicios técnicos a sus clientes. Incluso si todos los demás factores y circunstancias son similares, si los márgenes proceden de empresas independientes que no están sujetas a acuerdos de venta en exclusiva ni realizan servicios técnicos como los asumidos por la filial, es necesario plantearse si deben hacerse algunos ajustes para lograr la comparabilidad.

iii) Método del coste incrementado

2.32 El método del coste incrementado parte de los costes en que ha incurrido el proveedor de los activos (o de los servicios) en una operación vinculada para proporcionar los activos transmitidos o los servicios prestados a un comprador asociado. A este coste se añade un margen de coste incrementado para poder realizar un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado. El resultado, que se obtiene después de añadir el margen del coste incrementado a los costes antes mencionados, puede ser considerado como precio de plena competencia de la operación vinculada original. Este método será probablemente más útil cuando se venden productos semi-acabados entre dos partes asociadas, habiéndose concluido acuerdos de explotación compartida de activos u otros de compra-aprovisionamiento a largo plazo o cuando la operación vinculada consiste en la prestación de servicios.

2.33 La solución ideal sería establecer el margen del coste incrementado del proveedor en la operación vinculada, tomando como referencia el margen del coste incrementado que el mismo proveedor obtiene en operaciones no vinculadas comparables. Además, puede servir como guía el mismo margen que hubiera sido obtenido en operaciones comparables de una empresa independiente.

2.34 Acorde con los principios formulados en el Capítulo I, una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada (es decir, es una operación comparable en el mercado libre) a los efectos de aplicar el método del coste incrementado si se da una de las dos condiciones siguientes: 1. ninguna de las diferencias (si las hay) entre las dos operaciones que se comparan o entre las dos empresas que intervienen en esas operaciones puede influir sustancialmente en el precio en el libre mercado; o 2. se pueden realizar ajustes suficientemente precisos como para eliminar los efectos importantes de esas diferencias. Para determinar si una operación es una operación no vinculada comparable, a los efectos de aplicar el método del coste incrementado, son aplicables los mismos principios descritos en los párrafos 2.16 a 2.21 respecto del método del precio de reventa. Así, pueden ser necesarios menos ajustes para tener en cuenta las diferencias entre los productos en el método del coste incrementado que en el método del precio libre comparable y posiblemente sea oportuno conceder más importancia a otros factores de comparabilidad descritos en el Capítulo I, alguno de los cuales puede tener un efecto más significativo en el margen del coste incrementado que el que tiene en el precio. Como en el método del precio de reventa (ver párrafo 2.21), cuando existen

diferencias que afectan significativamente a los márgenes del coste incrementado obtenidos en las operaciones vinculadas y en las no vinculadas (por ejemplo, en la naturaleza de las funciones desempeñadas por las partes en las operaciones), deberían realizarse ajustes para corregir tales diferencias. El alcance y la fiabilidad de esos ajustes afectará a la fiabilidad relativa del análisis realizado conforme al método del coste incrementado en determinados casos particulares.

2.35 Por ejemplo, supongamos que la sociedad A vende tostadores a un distribuidor que es una empresa asociada, que la sociedad B vende planchas a un distribuidor que es una empresa independiente y que los márgenes de beneficio en la fabricación de estos productos son generalmente los mismos en el sector de pequeños aparatos electrodomésticos. (La utilización del método del coste incrementado supone aquí que no existen fabricantes de tostadores muy similares). Si se aplicara el método del coste incrementado, los márgenes de beneficio objeto de comparación en las operaciones vinculadas y no vinculadas serían la diferencia entre el precio de venta del fabricante al distribuidor y el coste de producción del producto. Sin embargo, la sociedad A puede ser mucho más eficiente en su proceso de fabricación que la sociedad B, lo cual le permite soportar menores costes. Como resultado, incluso si la sociedad A estuviera fabricando planchas en lugar de tostadores y facturando el mismo precio que la sociedad B carga en las planchas (esto es, si no existen condiciones especiales), sería adecuado que la sociedad A tuviera márgenes de beneficio más altos que la sociedad B. Por tanto, salvo que sea posible ajustar el margen de beneficio para tener en cuenta esta diferencia, la aplicación del método del coste incrementado no sería plenamente fiable en este contexto.

2.36 El método del coste incrementado presenta algunas dificultades para su aplicación correcta, en particular en la determinación de los costes. Aunque sin duda una empresa debe cubrir sus costes en un determinado período de tiempo para poder mantener su actividad, esos costes pueden no ser determinantes la utilidad que deba obtenerse en un caso concreto y en un año cualquiera. En tanto que las sociedades se ven frecuentemente compelidas por la competencia a bajar sus precios en relación con los costes de producción de los bienes pertinentes o de prestación de los servicios también pertinentes, existen otras circunstancias en las que no se aprecia un vínculo entre el nivel de costes en que se ha incurrido y un precio de mercado (por ejemplo, cuando se ha realizado un descubrimiento muy valioso y su propietario ha incurrido en costes de investigación bajos para lograrlo).

2.37 Además, al aplicar el método del coste incrementado se debería prestar atención y aplicar un margen comparable a una base de costes comparable. Por ejemplo, si el proveedor, al que se hace referencia en la aplicación del método del coste incrementado, cuando desarrolla su actividad utiliza activos empresariales arrendados, la base de costes puede no ser comparable sin ajustes si el suministrador en la operación vinculada es propietario de sus activos. Como sucede en el método del precio de reventa, el método del coste incrementado se fundamenta en la comparación del margen del coste incrementado logrado por el proveedor de bienes o servicios asociado y el obtenido por una o más entidades independientes respecto de operaciones comparables. Por tanto, deben analizarse las diferencias entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas que tienen efectos en el importe del margen para determinar qué ajustes deberían realizarse en los márgenes correspondientes de las operaciones no vinculadas.

2.38 A estos efectos es particularmente importante considerar las diferencias en los niveles y tipos de gastos -gastos de explotación y otros gastos, incluyéndose los gastos de financiación- asociados con las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por las partes o con las operaciones que se comparan. El estudio de estas diferencias puede poner de manifiesto lo siguiente:

1. Si los gastos reflejan una diferencia funcional (dados los activos utilizados y los riesgos asumidos) que no ha sido tenida en cuenta al aplicar el método, puede resultar necesario realizar un ajuste del margen del coste incrementado.
2. Si los gastos reflejan funciones adicionales distintas de las actividades verificadas por el método, puede resultar necesario determinar remuneraciones independientes para esas funciones. Estas últimas pueden consistir, por ejemplo, en prestaciones de servicios para las que se podrá establecer una remuneración apropiada. Análogamente, pueden exigir ajustes particulares los gastos derivados de la estructura de capital que no responden a acuerdos basados en el principio de plena competencia.
3. Si las diferencias en los gastos de las partes que se comparan reflejan simplemente eficiencias o ineficiencias de las empresas (como sería el caso, normalmente, para los gastos de supervisión, generales y administrativos), no será necesario realizar ajustes del margen bruto.

En cualquiera de las circunstancias anteriores podrá ser útil complementar los métodos del coste incrementado y del precio de reventa atendiendo a los resultados derivados de la aplicación de otros métodos (ver párrafos 1.69 y 1.70).

2.39 Otro aspecto importante de la comparabilidad es la consistencia de la contabilidad. Cuando difieren las prácticas contables empleadas en la operación vinculada y la operación no vinculada, deberían practicarse los ajustes oportunos de los datos utilizados con el objeto de asegurar, en aras de la consistencia, que se utiliza el mismo tipo de costes en cada caso. Los márgenes brutos deben medirse de forma que permita la comparación entre la empresa asociada y la empresa independiente. Además, pueden existir diferencias entre las empresas en el tratamiento de los costes que afectan a los márgenes brutos de beneficio que deberán tenerse en cuenta para conseguir una comparabilidad fiable. En algunos casos puede resultar necesario considerar determinados gastos de explotación con el objeto de lograr consistencia y comparabilidad; en estas circunstancias el método del coste incrementado comienza a aproximarse al margen neto más que al margen bruto. En la medida en que el análisis considera gastos de explotación, su fiabilidad puede verse afectada adversamente por las razones expuestas en los párrafos 3.29 a 3.32. Así, las garantías descritas en los párrafos 3.34 a 3.40 pueden ser relevantes para valorar la fiabilidad de estos análisis.

2.40 Aunque las normas y los estándares contables precisos pueden variar, en general los costes y los gastos de una empresa se pueden entender divididos en tres grandes categorías. En primer lugar, existen costes directos de producción de un bien o un servicio, como puede ser el coste de las materias primas. En segundo lugar, existen costes indirectos de producción que, aunque muy relacionados con el proceso de producción, pueden ser comunes a varios bienes o servicios (por ejemplo, el coste de un departamento de reparaciones que atiende a los equipos utilizados en la producción de los diferentes bienes). Por último, hay gastos de explotación de la empresa en su conjunto, como los gastos de supervisión, generales y de administración.

2.41 La distinción entre el análisis del margen bruto y neto se puede comprender en los siguientes términos. En general, el método del coste incrementado utilizará márgenes computados sobre los costes directos e indirectos de producción, mientras que un método del margen neto utilizará márgenes calculados también sobre los gastos de explotación de la empresa. Se debe reconocer que, como consecuencia de las diferencias en las prácticas de los países, es difícil trazar una línea precisa entre las tres categorías descritas anteriormente. Así, por ejemplo, una aplicación del método del coste incrementado puede incluir en un caso particular la consideración de algunos gastos que podrían entenderse como gastos de explotación, como se analizó en el párrafo 2.39. Sin embargo, los problemas de delinear con precisión matemática los límites entre las tres categorías anteriormente descritas no alteran la distinción práctica fundamental entre los enfoques del margen bruto y del margen neto.

2.42 En principio, los costes históricos deberían atribuirse a las diferentes unidades productivas, aunque se debe admitir que el método del coste incrementado puede sobrevalorar los costes históricos. Ciertos costes (por ejemplo, los costes de materiales, mano de obra y transporte) variarán en un período de tiempo y puede ser oportuno, en tal caso, promediar los costes a lo largo de ese período. También puede resultar adecuado promediar entre diferentes grupos de productos o entre líneas de productos específicas. Más aún, puede ser oportuno promediar los costes de los activos fijos cuando se producen o procesan simultáneamente diferentes productos y cuando fluctúa el volumen de actividad. También puede ser necesario considerar costes como los de reposición y los marginales, siempre que puedan ser medidos y den lugar a un cálculo más preciso del margen de beneficio adecuado.

2.43 Los costes que pueden ser tenidos en cuenta en la aplicación del método del coste incrementado se limitan a los del proveedor de bienes o servicios. Esta limitación puede crear el problema de cómo distribuir algunos gastos entre el suministrador y el comprador. Existe la posibilidad de que algunos gastos sean soportados por el comprador para disminuir el coste del proveedor sobre el que se calcula el margen. En la práctica, esto se puede lograr no atribuyendo al proveedor un porcentaje apropiado de gastos generales y de otros costes soportados por el comprador (con frecuencia, una sociedad matriz) en beneficio del proveedor (con frecuencia, una filial). La atribución debería realizarse mediante un análisis de las funciones desempeñadas (dados los activos utilizados y los riesgos asumidos) por cada una de las partes, como se indicó en el Capítulo I. Un problema conexo es cómo se deberían asignar los gastos generales, si con referencia a la facturación, al número de trabajadores o a su coste o a cualquier otro criterio. La cuestión de la asignación de los costes será tratada posteriormente en un capítulo dedicado a los acuerdos de reparto de costes.

2.44 En algunos casos, la utilización exclusiva de costes variables o marginales puede estar fundamentada en la medida en que las operaciones representan la venta de producción marginal. Este razonamiento podría justificarse si los bienes no pudieran venderse a un precio superior en un mercado extranjero relevante (ver también el análisis del Capítulo I sobre penetración en los mercados). Para evaluar esta propuesta, son factores a tener en cuenta la información acerca de la existencia o inexistencia de otras ventas del contribuyente de productos iguales o similares en ese mercado exterior en particular, el porcentaje de producción del contribuyente (tanto en términos de volumen como de valor) que representa la producción marginal propuesta, las cláusulas del acuerdo y los detalles del análisis de comercialización que fue realizado por el contribuyente o por el grupo multinacional que condujo a la conclusión de que los bienes no podían ser vendidos a un precio superior en ese mercado extranjero.

2.45 No es posible formular una regla general para todos los casos. Los diversos métodos para determinar los costes deberían ser uniformes tanto para las operaciones vinculadas como para las no vinculadas, así como para determinadas empresas en el transcurso del tiempo. Por ejemplo, tal vez sea necesario contemplar si los productos pueden ser suministrados por varias fuentes a costes que varían considerablemente al determinar el margen del coste incrementado apropiado. Las partes asociadas pueden optar por calcular su base de coste incrementado según criterios estandarizados. Un tercero independiente probablemente no aceptaría pagar un precio más alto que resulte de las ineficiencias de la otra parte. Por otro lado, si la otra parte es más eficiente de lo que se puede esperar en condiciones normales, ésta debería beneficiarse de dicha ventaja. La empresa asociada puede acordar previamente los costes que serían aceptables como base para el método del coste incrementado.

Ejemplos de aplicación del método del coste incrementado

2.46 A es un fabricante nacional de mecanismos de relojería para relojes fabricados en serie. A vende este producto a su filial extranjera B. A obtiene un margen bruto de beneficio del 5% en su actividad de fabricación. X, Y y Z son fabricantes nacionales independientes de mecanismos de relojería para relojes fabricados en serie. X, Y y Z venden a compradores extranjeros independientes. X, Y y Z realizan márgenes brutos de beneficio en sus actividades de fabricación del 3 al 5%. A contabiliza los costes de supervisión, generales y administrativos como gastos de explotación, por lo cual éstos no se recogen como costes de los bienes vendidos. Sin embargo, los márgenes brutos de beneficio de X, Y y Z reflejan los costes de supervisión, generales y administrativos como costes de los bienes vendidos. Por tanto, los márgenes brutos de beneficio de X, Y y Z deben ser ajustados para asegurar la consistencia contable.

2.47 La sociedad C del país D es una filial al 100% de la sociedad E, situada en el país F. En comparación con el país F, en el país D los salarios son muy bajos. La sociedad C monta aparatos de televisión a expensas y riesgo de la sociedad E. Esta última suministra todos los componentes necesarios, el know-how, etc. La sociedad E se compromete a comprar los productos montados en el caso de que los aparatos de televisión no superen un determinado nivel de calidad. Después de pasar los controles de calidad se envían los aparatos de televisión, a expensas y riesgo de la sociedad E, a los centros de distribución que esta sociedad tiene en diversos países. Las funciones de la sociedad C se limitan a la fabricación, desde el punto de vista de sus costes. Los riesgos que pudiera soportar la sociedad C derivan de diferencias que eventualmente se pudieran producir en la cantidad y calidad acordadas. La base para aplicar el método del coste incrementado estará compuesta por todos los costes ligados a las actividades de montaje.

2.48 La sociedad A de un grupo multinacional acuerda con la sociedad B del mismo grupo realizar una investigación, previo contrato, para esta última. La sociedad B soporta los riesgos del fracaso de la investigación. Esta sociedad es también propietaria de todos los intangibles desarrollados a través de la investigación y, por lo tanto, le corresponden también las perspectivas de los beneficios que se deriven de las investigaciones. Este es un esquema típico de aplicación del método del coste incrementado. Se deben retribuir todos los costes de la investigación acordados por las partes asociadas. El coste incrementado adicional puede reflejar cuán innovadora y compleja es la investigación desarrollada.

D. Relación con otros métodos

2.49 Los métodos tradicionales basados en la operación constituyen el medio más directo para precisar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras entre empresas asociadas responden a las de plena competencia. Por tanto, estos métodos tradicionales son preferibles a otros. Sin embargo, las complejidades de las situaciones reales de las actividades empresariales pueden implicar dificultades en la

forma de aplicar los métodos tradicionales. En esas situaciones excepcionales en las que no existen datos disponibles o los disponibles no son de suficiente calidad como para confiar, únicamente o de forma absoluta, en los métodos tradicionales, puede resultar necesario preguntarse si --y en qué condiciones--, se pueden utilizar otros métodos. Esta cuestión, en particular, el papel de los métodos del beneficio de la operación y las conclusiones en cuanto a su utilización, será objeto de estudio en el Capítulo III.

CAPÍTULO III

Otros métodos

A. Introducción

3.1 La parte B de este Capítulo ofrece un estudio de los planteamientos que podrían emplearse para aproximarse a las condiciones del principio de plena competencia cuando los métodos tradicionales de la operación no resultan adecuados si se aplican solos o, excepcionalmente, cuando su aplicación no es posible. El estudio denomina a estas otras alternativas "los métodos del beneficio de la operación", p.e. métodos que analizan los beneficios derivados de determinadas operaciones entre empresas asociadas. Los únicos métodos basados en los beneficios que satisfacen el principio de plena competencia son aquéllos que resultan compatibles con el método de reparto del beneficio y con el método del margen neto de la operación, tal y como son descritos en estas Directrices. De hecho, los denominados "métodos de los beneficios comparables" o "métodos del coste incrementado/precio de reventa modificados" sólo pueden ser aceptados en la medida en que sean compatibles con estas Directrices. La parte C estudia una alternativa que no puede considerarse que respete las condiciones del principio de plena competencia: el reparto global según una fórmula preestablecida. Los países miembros de la OCDE reiteran su apoyo al principio de plena competencia, por lo que rechazan el uso del reparto global según una fórmula preestablecida.

B. Métodos del beneficio de la operación

3.2 Un método del beneficio de la operación estudia los beneficios que se derivan de determinadas operaciones vinculadas. A efectos de estas Directrices, los métodos del beneficio de la operación son el método de reparto del beneficio y el método del margen neto de la operación. Es muy poco frecuente que las empresas realicen operaciones donde la utilidad sea una condición "establecida o impuesta" en las operaciones. De hecho, las empresas raramente, si es que lo hacen en alguna ocasión, emplean un método del beneficio de la operación para fijar sus precios. No obstante, la utilidad derivada de una operación vinculada puede ser un indicador importante para conocer si la operación se ha visto afectada por condiciones distintas de las que hubieran establecido empresas independientes en circunstancias comparables. Por ello, en esos casos excepcionales en que la complejidad del mundo de los negocios dificulta en la práctica el modo de aplicar los métodos tradicionales de la operación y se respetan las salvaguardias establecidas en este Capítulo, la aplicación de los métodos del beneficio de la operación (métodos de reparto del beneficio y del margen neto de la operación) puede aportar una aproximación en materia de precios de transferencia que resulte consistente con el principio de plena competencia. Sin embargo, los métodos del beneficio de la operación pueden no aplicarse de forma automática sencillamente por la dificultad de obtener la información. Los mismos criterios que sirven para concluir que no es recomendable aplicar un método tradicional deben reconsiderarse cuando se evalúa la conveniencia de un método del beneficio de la operación. La fiabilidad del método se debería determinar, pues, teniendo en cuenta los principios enunciados en este Informe: en especial, la relevancia de los ajustes que deban practicarse sobre los datos empleados y su fiabilidad.

3.3 Los métodos basados en los beneficios sólo pueden aceptarse en la medida en que sean compatibles con el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, especialmente en lo que se refiere a su comparabilidad. Esto se alcanza mediante la aplicación de los métodos de tal forma que se aproximen al principio de plena competencia, lo cual comporta la tarea de comparar los beneficios procedentes de determinadas operaciones vinculadas con los que derivan de operaciones comparables entre empresas independientes.

3.4 En ningún caso deberían emplearse los métodos del beneficio de la operación de tal forma que lleven a una sobreimposición de las empresas por la única razón de que obtienen beneficios inferiores a la media; o en sentido contrario, rebajar la imposición a las empresas que generen unos beneficios superiores a la media. No existe justificación alguna, según el principio de plena competencia, para aplicar un impuesto adicional a las empresas que obtengan resultados menos favorables que la media cuando ello se deba a factores comerciales.

i) *Método de reparto del beneficio*

a) *Generalidades*

3.5 Cuando las operaciones se hallan muy relacionadas, quizá no sea factible evaluarlas de forma separada. En circunstancias similares, empresas independientes podrían decidir la constitución de una sociedad de personas y acordar una fórmula de reparto de los beneficios. Así pues, el método del reparto del beneficio trata de eliminar la incidencia que, sobre los beneficios, provocan las condiciones especiales acordadas o impuestas en una operación vinculada (o en operaciones vinculadas que resulta más conveniente tratar conjuntamente de acuerdo con los principios del Capítulo I), fijando un reparto de la utilidad que normalmente habrían acordado empresas independientes si hubieran realizado la operación u operaciones en cuestión. El método de reparto del beneficio identifica, en primer lugar, la utilidad que ha de distribuirse entre las empresas asociadas por las operaciones vinculadas. Posteriormente, se reparte ese beneficio entre las empresas asociadas en función de unos criterios económicamente válidos que se aproximan al reparto de la utilidad que se hubiera previsto y reflejado en un acuerdo en condiciones de plena competencia. El beneficio conjunto puede ser la utilidad total derivada de las operaciones o una utilidad residual que representa la utilidad que no puede asignarse fácilmente a una de las partes, como es la utilidad derivada de intangibles de gran valor y, en ocasiones, únicos. La contribución de cada empresa se determinará a partir de un análisis funcional, tal como queda expuesto en el Capítulo I, y se valorará, en la medida en que ello resulte posible, sobre la base de datos externos fiables disponibles en el mercado. El análisis funcional es un análisis de las funciones desempeñadas por cada empresa, (dados los activos empleados y los riesgos asumidos por cada una de ellas). Los criterios exteriores procedentes del mercado pueden incluir, por ejemplo, los porcentajes de reparto de la utilidad o los rendimientos obtenidos entre varias empresas independientes que realicen funciones comparables. La Subsección c) de esta Sección ofrece una serie de indicadores para el empleo del método de reparto del beneficio.

b) *Ventajas e inconvenientes*

3.6 Una de las ventajas del método de reparto del beneficio es que no suele basarse directamente en operaciones estrechamente comparables, por lo que cabe emplearlo en supuestos en los que esas operaciones entre empresas independientes no son identificables. La asignación de beneficios se fundamenta en el reparto de funciones entre las propias empresas asociadas. Los datos externos de empresas independientes son especialmente relevantes en el análisis de reparto de la utilidad a la hora de calcular el valor de la aportación de cada empresa asociada a las operaciones, y no para fijar directamente el reparto de la utilidad. En consecuencia, el método de reparto del beneficio ofrece flexibilidad al contemplar hechos y circunstancias específicos, y posiblemente únicos, de las empresas asociadas, que no se producen entre empresas independientes; a la vez que mantiene una aproximación al principio de plena competencia en la medida en que refleja lo que empresas independientes hubieran hecho presumiblemente en las mismas circunstancias.

3.7 Otra ventaja reside en que, al amparo del método de reparto del beneficio, es menos probable que una de las dos partes de la operación vinculada obtenga un resultado excepcional e improbable en términos de beneficios, dado que ambas partes de la operación son evaluadas. Este aspecto adquiere especial relevancia cuando se analiza la aportación de las partes con relación a los activos intangibles empleados en las operaciones vinculadas. Tener en cuenta las dos partes de la operación puede también permitir un reparto de las economías de escala u otras eficiencias conjuntas satisfactorio tanto para el contribuyente como para las Administraciones .

3.8 El método de reparto del beneficio presenta también un cierto número de inconvenientes. Uno de ellos es que los datos externos del mercado, considerados en la determinación de la aportación que efectúa cada empresa asociada a las operaciones vinculadas, no se relacionan con estas operaciones tan estrechamente como cuando se emplean otros métodos. Cuanto más tenue sea la relación de los datos externos empleados en la aplicación del método de reparto del beneficio, más subjetiva devendrá la asignación de los beneficios.

3.9 Un segundo inconveniente se refiere a las dificultades que derivan de la aplicación de este método. Por otra parte, el método de reparto del beneficio parece más accesible tanto para los contribuyentes como para las Administraciones tributarias puesto que tiende a apoyarse menos en la información relativa a las empresas independientes. Sin embargo, puede resultar difícil para las empresas asociadas y para las Administraciones tributarias la obtención de datos de las empresas filiales extranjeras. Además, las empresas independientes no emplean habitualmente el método de reparto del beneficio para fijar los precios de

transferencia de sus operaciones (salvo quizás las joint ventures). Por otra parte, será difícil determinar los ingresos y los gastos conjuntos de todas las empresas asociadas participantes en las operaciones vinculadas, pues ello requeriría que los documentos contables se basaran en los mismos criterios y que se efectuaran ajustes para tener en cuenta las distintas prácticas contables y las divisas utilizadas. Asimismo, al aplicar el método de reparto del beneficio al beneficio de explotación se puede dificultar la identificación de los gastos de explotación relacionados con las operaciones analizadas y la asignación de los costes entre esas operaciones y otras actividades de las empresas asociadas.

3.10 Las consideraciones anteriores deberían valorarse cuando se trate de determinar si la aplicación del método de reparto del beneficio se halla justificada en función de los hechos y circunstancias. A mayor abundamiento, por las mismas razones, la aplicación del método de reparto del beneficio está sujeta a las conclusiones sobre - y limitaciones de- los métodos del beneficio de la operación expuestas en la Sección iii).

c) Orientaciones para la aplicación

3.11 Si el método de reparto del beneficio fuese a ser utilizado por empresas asociadas para fijar los precios de transferencia en sus operaciones vinculadas, cada empresa asociada debería esforzarse en alcanzar el reparto la utilidad que hubieran establecido empresas independientes en una relación de joint-venture. En general, las condiciones fijadas de este modo debieran basarse en beneficios futuros más que en beneficios reales, puesto que el contribuyente no puede conocer, en el momento en que se fijan las condiciones, el montante de los beneficios que se obtendrán de la actividad en cuestión.

3.12 Cuando una Administración tributaria inspecciona la aplicación del método para determinar si éste se aproxima de forma fiable a un precio de transferencia de plena competencia, es fundamental que tenga en cuenta que el contribuyente ignoraba, en el momento en que se fijaban las condiciones de la operación vinculada, cuáles serían los beneficios efectivamente obtenidos del desarrollo de la actividad en cuestión. De lo contrario, la aplicación del método de reparto del beneficio podría penalizar o favorecer al contribuyente al centrarse en circunstancias que razonablemente no podía haber previsto este último. Dicha aplicación sería contraria al principio de plena competencia, dado que, en circunstancias similares, las empresas independientes únicamente hubieran podido basarse en previsiones y no hubieran podido conocer, de antemano, el importe de los beneficios realizados.

3.13 Al utilizar el método de reparto del beneficio para establecer las condiciones de las operaciones vinculadas, las empresas asociadas pretenderían obtener una división de la utilidad como la realizada entre empresas independientes. La valoración de las condiciones de las operaciones vinculadas de las empresas asociadas empleando el método del reparto del beneficio será más sencilla para la Administración tributaria cuando dichas empresas han fijado inicialmente las condiciones sobre las mismas bases que las independientes. La valoración puede, por tanto, empezar sobre las mismas bases a efectos de verificar si el reparto de los beneficios concretos es consistente con el principio de plena competencia.

3.14 Cuando las empresas asociadas han fijado las condiciones de sus operaciones vinculadas sobre una base distinta de la del método de reparto del beneficio (lo que prácticamente ocurrirá en todos los casos), la Administración tributaria debería evaluar esas condiciones en función del beneficio efectivo de la empresa. Sin embargo, convendría asegurar que se establece la aplicación de un método de reparto del beneficio en un contexto similar al que las empresas asociadas hubiesen tenido, sobre la base, por ejemplo, de los datos disponibles o razonablemente previsibles por dichas empresas, en el momento en el que las operaciones eran ejecutadas, a fin de evitar una apreciación a posteriori.

3.15 Existen distintos enfoques para determinar el reparto de los beneficios (ya sea basados en los beneficios previstos, ya sea en los beneficios efectivos, según el caso) que hubiesen pactado empresas independientes, dos de los cuales se analizan en los párrafos siguientes. Estos enfoques -análisis de aportaciones y análisis residual- no son necesariamente exhaustivos, ni mutuamente excluyentes.

3.16 En un análisis de las aportaciones, los beneficios conjuntos, que están constituidos por el montante total de los beneficios que correspondan a las operaciones vinculadas sometidas a inspección, se repartirían entre las empresas asociadas, atendiendo al valor relativo de las funciones desarrolladas por cada una de las empresas asociadas que participe en las operaciones vinculadas, complementado en la medida de lo posible por los datos exteriores relativos al mercado que muestre cómo hubieran repartido la utilidad empresas independientes en circunstancias similares. En los casos en que el valor relativo de las aportaciones

pueda ser medido directamente, puede no ser necesario calcular el valor de mercado de las aportaciones de cada participante.

3.17 Normalmente, la utilidad total a repartir en el ámbito del análisis de aportaciones es el beneficio de explotación. Esta forma de aplicar el reparto del beneficio garantiza que tanto los beneficios como los gastos de una empresa multinacional sean imputados de modo consistente a la empresa asociada correspondiente. Sin embargo, a veces puede convenir el reparto de los beneficios brutos y la deducción posterior de los gastos incurridos o imputables a cada empresa afectada (excluyendo los gastos que ya se han tenido en cuenta en la determinación de los beneficios brutos). En estos casos, cuando los distintos análisis se aplican a efectos de repartir la renta bruta y los gastos deducibles de la empresa multinacional entre sus empresas asociadas, debe asegurarse que los gastos incurridos o atribuidos a cada empresa son coherentes con las actividades de dicha empresa y con los riesgos asumidos, así como que el propio reparto de los beneficios brutos es compatible con la localización de actividades y riesgos. Por ejemplo, en el caso de una empresa multinacional que desarrolla operaciones comerciales altamente integradas a escala mundial, afectando a distintos tipos de activos, es posible determinar las empresas que han incurrido en los gastos (o a las que se les han imputado), pero no ya fijar con precisión qué actividades comerciales están directamente relacionadas con esos gastos. En tal caso, puede resultar conveniente repartir los beneficios brutos de cada actividad comercial y luego deducir de los beneficios brutos totales resultantes los gastos incurridos o atribuibles a cada empresa, teniendo en cuenta la advertencia antes enunciada.

3.18 Puede ser difícil fijar el valor relativo de la aportación de cada una de las empresas asociadas a las operaciones vinculadas y el enfoque dependerá, habitualmente, de los hechos y circunstancias que concurren en cada caso. Una solución podría consistir en comparar la naturaleza e intensidad de la aportación de distinto tipo realizada por cada parte (por ejemplo, prestación de servicios, gastos de desarrollo, capital invertido) y la asignación de un porcentaje en función de esta comparación y de los datos exteriores relativos al mercado.

3.19 El análisis residual distribuye en dos fases la utilidad conjunta de las operaciones vinculadas. En la primera, a cada participante se le imputan suficientes beneficios como para garantizarle un rendimiento básico correspondiente al tipo de operaciones que efectúa. Normalmente, este rendimiento básico se determinará tomando como referencia los rendimientos del mercado obtenidos en operaciones similares entre empresas independientes. En consecuencia, el rendimiento básico no tendrá en cuenta, por lo general, la utilidad derivada de activos únicos y de gran valor poseídos por los participantes. En la segunda fase, cualquier beneficio residual (o pérdida) resultante del reparto efectuado en la primera fase sería asignado entre los participantes en función de un análisis de los hechos y circunstancias susceptibles de indicar en qué modo se habría repartido ese beneficio o pérdida residual entre empresas independientes. Podrían ser especialmente útiles, en este contexto, los indicadores de las aportaciones de las partes en activos intangibles y de sus respectivos poderes de negociación.

3.20 El análisis residual podría derivarse de la aplicación de otros métodos. Por ejemplo, los datos del mercado obtenidos en el ámbito de los métodos tradicionales basados en las operaciones pueden contribuir a la determinación preliminar de beneficios habituales imputables a las empresas asociadas cuando una de ellas fabrica un producto único, empleando procesos patentados, y posteriormente transfiere dicho producto a la segunda empresa asociada para someterlo a otros procesos patentados y para su distribución.

3.21 Una posible alternativa para el análisis residual sería tratar de reproducir el resultado que se derivaría de las negociaciones entre empresas independientes en el mercado libre. En este contexto, el rendimiento básico de cada participante corresponde al precio más bajo posible que estaría dispuesto a aceptar un vendedor independiente en circunstancias similares y al precio más alto que, razonablemente, estaría dispuesto a pagar un comprador. Cualquier divergencia entre estas dos cifras indicaría la utilidad residual en torno al cual tendrían lugar las negociaciones entre dos empresas independientes. Por lo tanto, el análisis residual dividiría el importe del conjunto de beneficios en función de cualesquiera de los factores relevantes para las empresas asociadas, lo cual mostraría cómo unas empresas independientes se hubieran repartido entre sí la diferencia entre el precio mínimo del vendedor y el máximo del comprador.

3.22 En ciertos casos, podría efectuarse un análisis, quizás como una parte del reparto de la utilidad residual o como un método de repartir los beneficios por derecho propio, teniendo en cuenta los flujos de tesorería actualizados de las partes de las operaciones vinculadas en el ciclo del producto de la empresa. Este método puede ser efectivo en las siguientes circunstancias: cuando se incluya la puesta en marcha, cuando las previsiones de tesorería se hayan efectuado sobre la base de la posible viabilidad del proyecto, y la inversión

en capital y el volumen de ventas puedan estimarse con un nivel de certidumbre razonable. En cualquier caso, la fiabilidad de un enfoque de este tipo dependerá del empleo de una tasa de actualización adecuada que debería basarse en las referencias existentes en el mercado. Desde este punto de vista, debería indicarse que las primas de riesgo fijadas para toda la industria a efectos de calcular la tasa de actualización adecuada no distinguen entre las sociedades individuales y aún menos entre segmentos de actividades, y la estimación de la fecha de obtención de los ingresos puede ser problemática. En consecuencia, un enfoque semejante requiere unas dosis altas de prudencia y debería completarse, en lo posible, con información obtenida por otros métodos.

3.23 El objetivo de este Informe no consiste en suministrar una lista exhaustiva de las modalidades de aplicación del método de reparto del beneficio. La aplicación del método dependerá de las circunstancias concretas de cada caso y de la información disponible. En cualquier caso, el objetivo primordial será aproximarse al máximo al reparto de los beneficios que habrían realizado las partes si éstas hubiesen sido empresas independientes operando en condiciones de plena competencia.

3.24 Otra de las posibilidades, aún sin analizar, consiste en repartir la utilidad conjunta de modo tal que cada empresa asociada que participa en las operaciones vinculadas obtenga la misma tasa de rendimiento del capital invertido en esta operación. Este método asume que el capital invertido por cada participante en la operación se halla sometido a un nivel de riesgo similar de forma que cabe suponer que los participantes obtendrán tasas similares de rendimiento a las que conseguirían si operasen en el mercado libre. No obstante, esta suposición puede no ser realista. Por ejemplo, desestima las condiciones de los mercados de capitales y podría ignorar otros aspectos relevantes que un análisis funcional evidenciaría y que son significativos en un reparto de la utilidad. En consecuencia, la aplicación de este método exige mucha prudencia y, en cualquier caso, tendrían que considerarse otros métodos de reparto del beneficio antes de elegir éste.

3.25 Otra posibilidad es fijar el reparto de la utilidad sobre la base de la actual división efectiva de los mismos en operaciones comparables entre empresas independientes. En la mayor parte de los casos donde los métodos tradicionales no sean utilizables, será difícil hallar empresas independientes que desarrollen operaciones suficientemente comparables para el empleo de este planteamiento como opción fundamental. Aun cuando dichas operaciones existan, los contribuyentes y las Administraciones tributarias pudieran carecer de la información necesaria acerca de las empresas independientes. Sin embargo, los acuerdos de cooperación no se limitan a las empresas asociadas, sino que a veces también se producen entre empresas independientes. Las empresas independientes pueden establecer acuerdos de tipo joint venture porque quieren desarrollar, por ejemplo, un proyecto de investigación concreto. En estos casos, las empresas independientes pueden alcanzar acuerdos en los que los precios son corregidos a posteriori, por ejemplo, porque la rentabilidad es imprevisible y quieren repartir los riesgos y los costes incurridos. Determinadas empresas independientes podrían optar por constituir una verdadera joint-venture y, en ese caso, probablemente acordarían una modalidad de reparto de la utilidad.

ii) Método del margen neto de la operación

a) Generalidades

3.26 El método del margen neto de la operación determina, a partir de una base adecuada (por ejemplo, costes, ventas, activos), el margen neto de beneficio que obtiene un contribuyente de una operación vinculada (o de operaciones que deben agregarse de conformidad con los principios expuestos en el Capítulo I). En consecuencia, el método del margen neto de la operación se implementa de modo similar al método del coste incrementado y al método del precio de reventa. Esta similitud significa que, para que el método del margen neto de la operación se aplique de forma fiable, debe hacerse de manera compatible con la puesta en funcionamiento de los otros dos métodos (método del coste incrementado y método del precio de reventa). En particular, esto implica que el margen neto que obtiene el contribuyente de una operación vinculada (o de operaciones que deben agregarse de conformidad con lo dispuesto en el Capítulo I) idealmente debiera fijarse tomando como referencia al margen neto que el mismo contribuyente obtiene en operaciones comparables no vinculadas. Cuando no sea posible, puede resultar indicativo el margen neto que habría obtenido en operaciones comparables una empresa independiente. Es necesario un análisis funcional de la empresa asociada y, en último término, de la empresa independiente, para determinar si las operaciones son comparables y qué ajustes deben practicarse para obtener resultados fiables. También deben aplicarse los demás requisitos de comparabilidad, y, en particular, los recogidos en los párrafos 3.34 a 3.40.

b) *Ventajas e inconvenientes*

3.27 Una de las ventajas del método del margen neto de la operación es que los márgenes netos (por ejemplo, el rendimiento de los activos, la relación entre beneficio de explotación y ventas y otros posibles indicadores de beneficio neto) son menos sensibles a las diferencias que afectan a las operaciones, lo cual no es el caso con el precio, tal y como se usó en el método del precio libre comparable. Los márgenes netos pueden ser más tolerantes que el margen bruto con respecto a algunas diferencias funcionales entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas. Las diferencias entre empresas, desde la óptica de las funciones desempeñadas, se suelen reflejar en las variaciones de los gastos de explotación. En consecuencia, las empresas pueden tener un amplio abanico de márgenes brutos y a pesar de ello obtener un nivel similar de beneficios netos.

3.28 Otra ventaja práctica es que no hay que fijar las funciones desarrolladas ni las responsabilidades asumidas por cada una de las empresas asociadas. Asimismo, tampoco es necesario homogeneizar los documentos contables de los participantes en la actividad empresarial, ni imputar costes a todos los participantes. En la práctica esto puede ser muy ventajoso cuando una de las partes de la operación es compleja y realiza diversas actividades estrechamente relacionadas o cuando es difícil obtener información fiable sobre una de las partes.

3.29 El método del margen neto de la operación presenta también ciertos inconvenientes. Quizás el mayor inconveniente es que el margen neto de un contribuyente está influido por diversos factores que no tienen incidencia, o la tienen en menor medida, sobre los márgenes brutos. Estos elementos dificultan la fijación exacta y fiable de los márgenes netos de plena competencia. Por ello, es importante suministrar unas indicaciones detalladas acerca del establecimiento de la comparabilidad para el método del margen neto de la operación. A tales efectos nos remitimos a la Subsección c)(1) siguiente.

3.30 La aplicación de cualquier método conforme con el principio de plena competencia requiere información relativa a las operaciones no vinculadas que quizás no estén disponibles en el momento en que tienen lugar las operaciones vinculadas. Ello puede plantear dificultades a los contribuyentes que se esfuerzen en aplicar el método del margen neto de la operación en el momento de realizar las operaciones vinculadas (aunque el uso de promedios de varios años, estudiados en los párrafos 1.49 a 1.51, atenuará estas dificultades). Por otra parte, puede que los contribuyentes no tengan acceso a informaciones suficientemente precisas acerca de los beneficios imputables a las operaciones no vinculadas que permitan aplicar el método de forma aceptable. Asimismo, puede que sea difícil identificar los beneficios y los gastos de explotación relacionados con las operaciones vinculadas que posibilitan la fijación del rendimiento financiero empleado como indicador de los beneficios de las operaciones. Los funcionarios de la Administración tributaria pueden disponer de más información obtenida de actuaciones con otros contribuyentes. De todas formas, al igual que con cualquier otro método, sería injusto aplicar el método del margen neto de la operación basándose en dichos datos, salvo que puedan revelarse (respetando los límites exigidos por las normas fiscales sobre confidencialidad) al contribuyente de forma que le permitan defender su posición y garantizar un efectivo control judicial por parte de los tribunales.

3.31 El método del margen neto de la operación plantea otro problema y es que suele aplicarse sólo a una de las empresas asociadas. Un análisis practicado sólo desde la óptica de una de las partes no distingue este método de la mayoría de los demás, puesto que el método del precio de reventa y del coste incrementado también adolecen de lo mismo. Sin embargo, el hecho de que numerosos factores, ajenos a los precios de transferencia, puedan afectar a los márgenes netos y reducir la fiabilidad de este método, convierte en más problemático este carácter unilateral. Un análisis unilateral puede ignorar, a efectos de comparaciones, la rentabilidad global del grupo multinacional derivada de las operaciones vinculadas. También puede llevar a imputar a un miembro de un grupo multinacional un nivel de beneficio que, implícitamente, fija unos niveles de beneficios increíblemente bajos o altos para los demás miembros del grupo. Aunque el impacto sobre los beneficios de las otras partes de la operación no sea siempre un factor decisivo en la fijación del precio de transferencia, puede jugar un papel de comprobación adicional de los resultados obtenidos.

3.32 Surgirán grandes dificultades para determinar el ajuste correlativo adecuado, cuando se aplique el método del margen neto de la operación, especialmente cuando no sea posible reconstruir un precio de transferencia. Es el caso, por ejemplo, de un contribuyente que opera con empresas asociadas tanto para vender como para comprar, a efectos de una misma operación vinculada. En esos extremos, si el método del

margen neto de la operación señala que la utilidad del contribuyente debe ajustarse al alza, puede existir incertidumbre respecto a cuál es la empresa asociada que debe ver ajustados a la baja sus beneficios.

3.33 Todos estos elementos de juicio deberían contemplarse a la hora de pronunciarse sobre si es adecuada la aplicación del método del margen neto de la operación dados los hechos y circunstancias de un caso concreto. Y lo que es más importante: por las anteriores consideraciones, la aplicación del margen neto está sujeta a las conclusiones y limitaciones de los métodos basados en la utilidad de la operación que serán expuestas en la sección (iii).

c) *Orientaciones para la aplicación*

1. Criterio de comparabilidad aplicable al método del margen neto de la operación.

3.34 Los precios probablemente resulten afectados por diferencias en los productos y los márgenes brutos probablemente lo sean por diferencias en las funciones, pero los beneficios de explotación se distorsionan menos por los efectos de estas diferencias. Sin embargo, al igual que para los métodos del precio de reventa y del coste incrementado (a los que se parece el método del margen neto de la operación), ello no significa que una mera similitud de funciones entre dos empresas lleve necesariamente a comparaciones fiables. Admitiendo que se puedan aislar, a fin de aplicar este método, funciones similares entre el amplio abanico de las que estas empresas pueden desempeñar, los márgenes de beneficio de estas funciones no son automáticamente comparables cuando, por ejemplo, las empresas en cuestión las ejercen en distintos sectores económicos o en mercados con distintos niveles de rentabilidad. Cuando las operaciones comparables no vinculadas que se emplean son las de una empresa independiente, es necesario que exista un elevado grado de similitud en distintos aspectos entre la empresa asociada y la empresa independiente en cuestión, a fin de poder comparar las operaciones vinculadas; existen múltiples factores, distintos de los productos y las funciones, que pueden repercutir significativamente en los márgenes netos.

3.35 El empleo de márgenes netos puede potencialmente introducir una mayor volatilidad en la fijación de los precios de transferencia por dos razones. En primer lugar, los márgenes netos pueden verse afectados por factores que no producen efectos (o que son menos relevantes o menos directos) en los márgenes brutos y en los precios, puesto que los gastos de explotación pueden fluctuar de una empresa a otra. En segundo lugar, los márgenes netos pueden verse afectados por algunos de los mismos factores, tales como la posición competitiva, que pueden repercutir en el precio y en los márgenes brutos, pero en este caso, será más difícil eliminar la incidencia de estos factores. En los métodos tradicionales basados en las operaciones, el efecto de estos factores puede tal vez eliminarse por el mero hecho de recalcar las similitudes entre productos y funciones.

3.36 Los márgenes netos pueden resultar directamente afectados por los factores propios del sector empresarial de la siguiente manera: el riesgo de penetración de nuevas compañías; la posición competitiva; la eficiencia en la gestión y las estrategias individuales; el riesgo de productos sustitutivos; las diferentes estructuras de costes (como se refleja, por ejemplo en la antigüedad de la planta y de los equipos); las diferencias en el coste del capital (autofinanciación o endeudamiento, por ejemplo); y el grado de experiencia sectorial (negocio en fase de puesta en marcha o de maduración, por ejemplo). A su vez, cada uno de dichos factores puede verse influido por otros muchos elementos. Así, el nivel de amenaza de penetración de nuevas compañías en el mercado dependerá de la diferenciación de productos, de las necesidades de capital, de las subvenciones y de la legislación aplicable. Algunos de estos factores también pueden intervenir en la aplicación de los métodos tradicionales basados en las operaciones.

3.37 Suponiendo, por ejemplo, que un contribuyente venda magnetoscopios (vídeos) de calidad superior a una empresa asociada y que los datos de los que se dispone se refieran a los beneficios de la venta de magnetoscopios de calidad media. Suponiendo que el mercado de magnetoscopios de calidad superior sea un mercado en crecimiento, se caracterice por fuertes barreras de entrada, un número reducido de competidores y ofrezca amplias posibilidades de diferenciación de productos. Todos estos factores posiblemente entrañan un efecto importante sobre la rentabilidad de las actividades inspeccionadas y de las actividades comparadas, en cuyo caso deberán ajustarse. Como en otros métodos, la fiabilidad de los ajustes necesarios condiciona la fiabilidad del análisis. Debería hacerse constar que, aun cuando dos empresas ejerzan actividades exactamente iguales, la rentabilidad variará en función de sus cuotas de mercado, de sus posiciones competitivas, etc.

3.38 Podría argumentarse que las inexactitudes potenciales de los factores citados se reflejarán en la amplitud del rango de plena competencia. El uso del rango puede mitigar, en cierta medida, el nivel de inexactitud, pero posiblemente no tenga en cuenta las situaciones en que un factor específico del contribuyente reduzca sus beneficios. En este caso, el rango no debe incluir aquellos puntos que representen los beneficios de las empresas independientes que se hallan afectadas de modo similar por un factor único. En definitiva, el empleo de un rango no solucionará, en todos los casos, las dificultades expuestas anteriormente.

3.39 El método del margen neto de la operación puede ofrecer una solución práctica a otros problemas de precios de transferencia que en otras circunstancias resultarían difíciles de resolver si se utiliza de forma racional, practicando los ajustes necesarios que permitan valorar la clase de diferencias mencionadas anteriormente. La utilización de este método demandaría que se fijaran los márgenes netos sobre las operaciones no vinculadas realizadas por el mismo contribuyente en circunstancias comparables o que, cuando las operaciones comparables no vinculadas fuesen las de una empresa independiente, se tuvieran suficientemente en cuenta las diferencias entre las empresas asociadas y las empresas independientes con una influencia sustancial sobre el margen neto empleado. Muchos países temen que las salvaguardias establecidas por los métodos tradicionales sean ignoradas en la aplicación del método del margen neto de la operación. En consecuencia, cuando las diferencias entre las características de las empresas comparadas repercutan significativamente sobre los márgenes netos usados, no sería adecuado aplicar el método del margen neto de la operación sin practicar los ajustes necesarios para compensar esas diferencias. El alcance y fiabilidad de estos ajustes afectarán a la fiabilidad relativa del análisis en el ámbito del método del margen neto de la operación.

3.40 Otro aspecto importante de la comparabilidad es la consistencia de las cuantificaciones efectuadas. Los márgenes netos de la empresa asociada y los de la empresa independiente deben medirse de forma coherente. Asimismo, pueden existir diferencias en el tratamiento de los gastos de explotación y de otros gastos que afecten a los márgenes netos, tales como las amortizaciones, las reservas o las provisiones, que deberán considerarse a fin de alcanzar un nivel de comparabilidad aceptable.

2. Otras orientaciones.

3.41 Para la aplicación del método del margen neto de la operación, distintos elementos deberían afectar a la elección del margen. Por ejemplo, entre estos elementos se incluirían si los activos empleados en los cálculos han sido adecuadamente valorados (y, especialmente, en qué medida existe un activo intangible cuyo valor no está registrado en la contabilidad de la empresa) y si ciertos costes específicos deben repercutirse, incrementarse o excluirse totalmente de los cálculos.

3.42 Un análisis según el método del margen neto de la operación sólo debería considerar los beneficios de la empresa asociada que son imputables a determinadas operaciones vinculadas. En consecuencia, no sería oportuno aplicar el método del margen neto de la operación al nivel del conjunto de la sociedad si ésta realiza muchas operaciones vinculadas diferentes que no pueden compararse adecuadamente de forma conjunta con las de una empresa independiente. Del mismo modo, cuando se analizan las operaciones entre empresas independientes, en la medida en que es necesario tenerlas en cuenta, los beneficios imputables a las operaciones que no son similares a las operaciones vinculadas objeto de inspección deberían excluirse de la comparación. Por último, cuando se utilizan los márgenes de beneficio de una empresa independiente, los beneficios imputables a las operaciones de la empresa independiente no deben distorsionarse por tomar en consideración las operaciones vinculadas de esa empresa.

3.43 La empresa asociada a la que se aplica el método del margen neto de la operación debería ser la empresa en relación con la cual se han identificado los datos fiables relativos a las operaciones comparables más similares. A menudo, esto implicará elegir a la empresa asociada menos compleja entre las empresas involucradas en la operación vinculada, que además no posea activos intangibles valiosos o activos exclusivos. En cualquier caso, la elección puede restringirse por la insuficiencia de datos disponibles de las operaciones realizadas por empresas situadas en una jurisdicción fiscal extranjera.

3.44 Los datos de distintos años deberían emplearse para la aplicación del método del margen neto de la operación, tanto en la empresa inspeccionada, como en las empresas independientes en la medida en que sus márgenes netos se comparan para medir el impacto en los beneficios del ciclo de los productos y de la coyuntura económica. Por ejemplo, los datos de distintos años podrían mostrar si las empresas independientes que realizan operaciones no vinculadas comparables han sufrido los efectos de la coyuntura económica durante el mismo período de tiempo y del mismo modo que la empresa asociada inspeccionada. Estos datos

podrían demostrar también si unos patrones empresariales similares a lo largo del mismo período de tiempo han afectado a los beneficios de las empresas independientes comparables de la misma forma que han afectado a los de la empresa asociada objeto de inspección.

3.45 También es importante tomar en consideración un rango (o intervalo) de resultados cuando se utiliza el método del margen neto de la operación. En este sentido, usar un rango podría contribuir a reducir los efectos de las diferencias de las características propias de las empresas asociadas y de cualesquiera empresas independientes que realizan operaciones no vinculadas comparables, pues se dispondría de un intervalo de resultados que considere distintas condiciones comerciales y financieras.

Ejemplos de aplicación del método del margen neto de la operación

3.46 A modo de ejemplo, el caso del método del coste incrementado del párrafo 2.46 demuestra la necesidad de ajustar el margen bruto derivado de las operaciones a fin de obtener una comparación coherente y fiable. Estos ajustes pueden efectuarse sin dificultad cuando los costes correspondientes pueden analizarse fácilmente. No obstante, cuando es sabido que un ajuste es necesario, pero no pueden identificarse los costes particulares que requiere el ajuste, cabe al menos la posibilidad de identificar el margen neto de la operación y de este modo asegurar la consistencia en la medición. Por ejemplo, si los gastos de supervisión, generales y administrativos que son tratados como parte de los costes de ventas a empresas independientes X, Y y Z no pueden identificarse a fin de ajustar el margen bruto para la aplicación fiable del método del coste incrementado, puede ser necesario examinar los márgenes netos en ausencia de comparaciones más aceptables.

3.47 Quizá se requiera un enfoque similar cuando existen diferencias entre las funciones desarrolladas por las partes objeto de comparación. Suponiendo que los hechos sean los mismos que en el ejemplo del párrafo 2.31 con la excepción de que son las empresas independientes comparables las que ejercen la función adicional de asistencia técnica, y no la empresa asociada, y que estos costes se incorporan en los costes de ventas de los bienes, pero no pueden identificarse separadamente. Debido a las diferencias de productos y de mercados, puede resultar imposible hallar un precio libre comparable y el método del precio de reventa no sería fiable, dado que el margen bruto de las empresas independientes debiera ser más alto que el de la empresa asociada con el fin de reflejar las funciones adicionales y cubrir costes adicionales desconocidos. En este ejemplo, puede ser más fiable examinar los márgenes netos para evaluar la diferencia en los precios de transferencia que correspondería a la diferencia de funciones. En ese caso, el empleo de márgenes netos debe tener en cuenta la comparabilidad y puede implicar el riesgo de no resultar fiable si las funciones adicionales o las diferencias del mercado tuvieran un efecto importante sobre el margen neto.

3.48 Los hechos son los mismos que en el párrafo 2.30. Sin embargo, el importe de los gastos de garantía en que incurre el distribuidor A resulta imposible de cuantificar, de forma que no puede procederse a ajustar de un modo fiable el beneficio bruto de A para que su margen de beneficio bruto sea comparable al de B. Sin embargo, si no hay otras diferencias funcionales relevantes entre A y B y si se conoce la relación entre el beneficio neto de A y sus ventas, podría aplicarse el método del margen neto de la operación a B, comparando el margen de las ventas de A con relación a sus beneficios netos y el margen calculado sobre las mismas bases de B.

iii) Los métodos del beneficio de la operación: conclusiones

3.49 Los métodos tradicionales son preferibles a los métodos basados en la utilidad de operación a efectos de determinar si un precio de transferencia es un precio de plena competencia; es decir si existen o no condiciones especiales que afecten al reparto de los beneficios entre las dos empresas asociadas. Hoy por hoy, la experiencia demuestra que, en la mayoría de los casos, pueden aplicarse los métodos tradicionales basados en las operaciones.

3.50 Sin embargo, se producen casos en los que los métodos tradicionales no pueden aplicarse solos o, excepcionalmente, no pueden aplicarse en absoluto. Estos casos deben considerarse como una última opción. Únicamente surgen cuando no existen suficientes datos de operaciones no vinculadas (probablemente debido a un comportamiento, por parte del contribuyente, nada cooperativo en la aplicación de estas Directrices) o cuando esos datos no se consideran fiables o las circunstancias de la situación económica son muy particulares. En estos extremos, consideraciones prácticas abogan por la aplicación de un método del beneficio de la operación, individualmente o en combinación con los métodos tradicionales. Sin embargo, incluso en última instancia, no sería oportuno aplicar un método del beneficio de la operación sin verificar

previamente su fiabilidad (véanse en particular los párrafos 3.9 y 3.31). Los mismos factores que permitieron concluir que no era posible aplicar de forma fiable el método tradicional basado en las operaciones, deben tenerse en cuenta de nuevo a efectos de fiabilidad del método del beneficio de la operación. En consecuencia, si es necesario agregar las operaciones para aplicar un método del beneficio de la operación y resulta viable agregar las mismas operaciones y aplicar un método tradicional, deberán considerarse los efectos de esta agregación sobre la fiabilidad de los dos métodos. En consecuencia, por las razones expuestas en este Informe y particularmente en los párrafos 3.52 a 3.57 siguientes, el criterio general es que hay que tratar de evitar la utilización de los métodos del beneficio de la operación.

3.51 Un método del beneficio de la operación podrá posiblemente emplearse en los casos en que su aplicación haya sido juzgada conveniente por las empresas asociadas afectadas por las operaciones y por las Administraciones tributarias de las jurisdicciones de dichas empresas asociadas. Los métodos del beneficio de la operación también pueden ser útiles en la identificación de los casos que requieran de investigaciones ulteriores.

3.52 En la mayoría de los países, la aplicación de los métodos del beneficio de la operación se limita al método de reparto del beneficio, cuya utilización no ha sido muy frecuente y se ha dado sobre todo en el ámbito de procedimientos amistosos bilaterales; o sea, en situaciones en las que el riesgo de no mitigar la doble imposición es mínimo. Muy pocos países tienen bastante experiencia en la aplicación del método del margen neto de la operación, y la mayoría lo considera experimental y por ello prefiere emplear en casos de última instancia el método de reparto del beneficio.

3.53 Como ya se ha indicado anteriormente en este Informe, el método del margen neto de la operación suscita serias preocupaciones, especialmente porque puede aplicarse sin tener adecuadamente en cuenta las diferencias relevantes entre las empresas asociadas y las empresas independientes que son objeto de comparación. Muchos países temen que las salvaguardias fijadas por los métodos tradicionales sean ignoradas en la aplicación del método del margen neto de la operación. Por ello, cuando las diferencias entre las empresas objeto de comparación afectan sensiblemente a los márgenes netos empleados, no sería adecuada la aplicación del método del margen neto de la operación sin practicar los ajustes que tengan en cuenta esas diferencias. Véanse los párrafos 3.34 a 3.40 (estándares de comparabilidad a aplicar en el método del margen neto de la operación).

3.54 El reconocimiento de que el uso de los métodos del beneficio de la operación puede ser necesario no implica que las empresas independientes los utilicen para fijar sus precios. Más bien se considera que los métodos del beneficio de la operación son métodos que contribuyen a determinar, en casos de última instancia, si el precio de transferencia que se ha fijado es conforme con el principio de plena competencia. Como para cualquier otro método, es importante que sea posible calcular los ajustes correlativos adecuados cuando se apliquen los métodos del beneficio de la operación, teniendo en cuenta que en ciertos casos los ajustes correlativos pueden determinarse globalmente, de conformidad con los principios expuestos en el Capítulo I.

3.55 La falta de experiencia en la aplicación de los métodos del beneficio de la operación por parte de un número significativo de países miembros de la OCDE complica el establecimiento preciso de los límites que deben fijarse para la aplicación de estos métodos. Por esta razón y, más especialmente, por las preocupaciones que suscitan los métodos del beneficio de la operación, el Comité de Asuntos Fiscales acometerá, en los próximos años, un programa de seguimiento de la aplicación de ambos métodos, los tradicionales y los del beneficio de la operación a fin de revisar este Informe periódicamente –si procede– a tenor de los resultados obtenidos. Este seguimiento no sólo abarcará los exámenes de evaluación mutua entre los países miembros de la OCDE, sino también el examen de cualesquiera casos problemáticos que las Administraciones tributarias o los contribuyentes sometan al Comité durante este período de supervisión. Para facilitar este proceso, se recomienda a los países que conserven la mayor documentación posible sobre la aplicación de los métodos de fijación de precios de transferencia, la frecuencia de utilización de los métodos del beneficio de la operación y las razones por las que se recurrió a los primeros métodos citados. En líneas generales, todos los países deberían ser conscientes de la necesidad de aplicar las directrices enunciadas en este Informe de forma equitativa y equilibrada entre dos Estados afectados, a fin de evitar la doble imposición.

3.56 En cualquier caso, se requiere la máxima prudencia a la hora de determinar si un método del beneficio de la operación, cuando se aplica a un aspecto particular de un caso, puede dar lugar a un resultado de plena competencia, individualmente o en combinación con un método tradicional (véase el párrafo 3.50).

Esta cuestión, en último término, sólo podrá resolverse caso por caso, sopesando las ventajas e inconvenientes señalados anteriormente respecto del uso de un método del beneficio de la operación. Asimismo, estas conclusiones presuponen que los países habrán alcanzado un cierto grado de sofisticación en sus sistemas fiscales para aplicar dichos métodos. En consecuencia, los métodos del beneficio de la operación no deberían nunca ser utilizados por las administraciones de los países que carecen de un sistema jurídico e institucional que garantice que se toman las precauciones necesarias. El Comité de Asuntos Fiscales tiene la intención de iniciar conversaciones con los países no miembros más importantes sobre la aplicación de los principios y métodos enunciados en este Informe y sobre sus eventuales modificaciones.

3.57 Una Administración tributaria que reivindique la aplicación de un método de beneficio de la operación debiera tener muy en cuenta la carga de demostrar a la Administración tributaria del otro Estado, en un procedimiento amistoso, que este método se halla justificado y consigue una mejor aproximación a una fijación de precios de plena competencia tomando en consideración todos los hechos y circunstancias del caso. Las Administraciones tributarias debieran ser también conscientes del peso importante de las normas en materia de carga de la prueba en los procedimientos arbitrales.

C. Un método que no se adecúa al principio de plena competencia: el reparto global según una fórmula preestablecida

i) Antecedentes y descripción del método

3.58 El reparto global según una fórmula preestablecida ha sido propuesto, en ocasiones, como alternativa al principio de plena competencia para determinar el reparto adecuado de los beneficios entre distintas jurisdicciones tributarias. Hasta la fecha no se ha aplicado este método en el ámbito de la relaciones entre dos países, aunque sí se ha empleado por algunas jurisdicciones fiscales locales.

3.59 El método del reparto global según una fórmula preestablecida repartiría los beneficios globales consolidados de un grupo multinacional entre las empresas asociadas situadas en distintos países por medio de una fórmula predeterminada y automática. Este método constaría de tres elementos esenciales: determinar la unidad gravable (es decir, las filiales y sucursales del grupo multinacional deberían conformar la entidad global imponible); determinar con precisión los beneficios globales; y establecer la fórmula aplicable para repartir los beneficios globales de la unidad considerada. La fórmula se fundamenta posiblemente en una combinación de costes, activos, salarios y ventas.

3.60 Los métodos del reparto global según una fórmula preestablecida no deberían confundirse con el resto de métodos sobre el beneficio de la operación estudiados en la parte B de este Capítulo. Estos métodos emplearían una fórmula de reparto del beneficio predeterminada para todos los contribuyentes, mientras que los métodos del beneficio de la operación comparan caso por caso las utilidades de una o varias empresas asociadas con la utilidad que empresas independientes comparables hubieran tratado de alcanzar en circunstancias comparables. Los métodos del reparto global según una fórmula preestablecida tampoco deberían confundirse con la aplicación específica de una fórmula desarrollada por ambas Administraciones tributarias en cooperación con un contribuyente determinado o con un grupo multinacional tras un análisis minucioso de los hechos y circunstancias particulares, tal y como podría suceder en el ámbito de un procedimiento amistoso, de un acuerdo previo sobre precios de transferencia o de otro mecanismo bilateral o multilateral. Esa fórmula se obtiene de los hechos y circunstancias específicas del contribuyente y, por tanto, evita el carácter globalmente predeterminado y automático de los métodos de reparto global según una fórmula preestablecida.

ii) Comparación con el principio de plena competencia

3.61 Los partidarios del reparto global según una fórmula preestablecida estiman que este método ofrece, con relación al principio de plena competencia, una mayor comodidad administrativa y una mayor seguridad para el contribuyente. Asimismo afirman que los métodos del reparto global según una fórmula preestablecida son más coherentes con la realidad económica. Argumentan que un grupo multinacional debe considerarse en su globalidad o de forma consolidada para reflejar adecuadamente las realidades de las relaciones comerciales entre las empresas asociadas del grupo. Consideran que el método basado en contabilidades distintas no resulta adecuado para grupos altamente integrados, puesto que es difícil determinar la aportación exacta que cada empresa asociada efectúa al beneficio global del grupo multinacional.

3.62 Dejando a un lado estos argumentos, los partidarios del reparto global según una fórmula preestablecida sostienen que este método reduce el coste de cumplimiento de las obligaciones fiscales para el contribuyente, puesto que en principio es necesario elaborar una sola serie de cuentas para todo el grupo a efectos de la legislación fiscal nacional.

3.63 Los países miembros de la OCDE no aceptan estas proposiciones y tampoco consideran, por las razones siguientes, que el reparto global según una fórmula preestablecida sea una alternativa realista al principio de plena competencia.

3.64 La mayor preocupación que suscita el reparto global según una fórmula preestablecida se refiere a la dificultad de aplicar el sistema de forma que proteja contra la doble imposición y, a la vez, garantice una única imposición. Para alcanzar estos objetivos sería necesaria una elevada coordinación administrativa internacional y un consenso sobre las fórmulas predeterminadas a utilizar y sobre la composición del grupo en cuestión. Por ejemplo, para evitar la doble imposición se requeriría, en primer lugar, acordar la adopción del método, después la forma de cuantificar la base imponible del impuesto para un grupo multinacional, la utilización de un sistema contable común, los factores que deberán intervenir para repartir la base imponible entre las distintas jurisdicciones fiscales (incluyendo las de países no miembros) y el modo de cuantificar y ponderar esos factores. Alcanzar este acuerdo sería muy lento y extremadamente difícil. Dista de estar claro que los países quieran acordar una fórmula universal.

3.65. Aun cuando algunos países estuvieran dispuestos a aceptar el reparto global según una fórmula preestablecida se producirían desacuerdos puesto que, sin duda, cada país querría resaltar o incluir factores distintos en la fórmula, basándose en las actividades o factores que predominen en su jurisdicción. Cada país estaría interesado en que la fórmula o las ponderaciones adoptadas maximicen su propia recaudación. Por otra parte, las Administraciones tributarias deberían examinar conjuntamente la capacidad de trasladar artificialmente los factores de producción empleados en la fórmula (por ejemplo, ventas o capital) hacia países de reducida tributación. Podría existir elusión fiscal en la medida en que se puedan manipular los componentes esenciales de la fórmula; por ejemplo, efectuando operaciones financieras innecesarias, localizando deliberadamente activos, exigiendo a ciertas empresas del grupo multinacional mantener stocks excesivos con relación a los que hubiera tenido una sociedad independiente del mismo tipo, etc.

3.66 La transición a un sistema de reparto global según una fórmula preestablecida presentaría unas complicaciones en el terreno político y administrativo excepcionales y requeriría un nivel de cooperación internacional que difícilmente cabe esperar en el ámbito de la fiscalidad internacional. Esta coordinación multilateral exigiría la participación de todos los países importantes en los que operen empresas multinacionales. Si todos los países importantes no alcanzaran un acuerdo para adoptar este método, las empresas multinacionales se verían con la carga de adaptarse a dos sistemas totalmente distintos. En otras palabras, estarían obligadas, para un mismo conjunto de operaciones, a calcular los beneficios realizados por cada miembro según dos estándares completamente diferentes. El resultado generaría posibilidades de doble imposición (o de sub-imposición) en todos los casos.

3.67 Además de los problemas de doble imposición que acaban de exponerse, este método plantea otras cuestiones cruciales. Se puede temer que las fórmulas predeterminadas sean arbitrarias y no tengan en cuenta las condiciones de mercado, las circunstancias particulares de las distintas empresas ni el reparto de recursos efectuado por los propios directivos, lo cual llevará a un reparto de la utilidad sin relación alguna con las circunstancias específicas que rodean la operación. Más concretamente, una fórmula basada en una combinación de costes, de activos, de salarios y de ventas está imputando implícitamente una tasa fija de beneficio por unidad monetaria (por ejemplo, dólar, franco, marco...) de cada elemento a todos los miembros del grupo y en todas las jurisdicciones tributarias, independientemente de las diferencias entre funciones, activos, riesgos y eficiencias entre los miembros del grupo multinacional. Estos métodos podrían, potencialmente, asignar beneficios a una entidad que incurría en pérdidas si fuera una empresa independiente.

3.68 Otra dificultad del método del reparto global según una fórmula preestablecida es el tratamiento de las fluctuaciones de los tipos de cambio. Aunque las fluctuaciones de los tipos de cambio puedan complicar la aplicación del principio de plena competencia, no tienen el mismo impacto que en la aplicación del método de reparto global según una fórmula preestablecida; el principio de plena competencia está mejor dotado para tratar con las consecuencias económicas derivadas de las fluctuaciones de los tipos de cambio, dado que requiere el análisis de los hechos y circunstancias particulares del contribuyente. Si la fórmula se basa en los costes, el resultado de aplicar el método del reparto global según una fórmula

preestablecida sería el siguiente: en cuanto una divisa se aprecie de forma regular frente a otra divisa empleada por una empresa asociada en su contabilidad, una porción mayor de los beneficios se atribuiría a la empresa situada en el primer Estado para reflejar el incremento del coste de los salarios nominales debido a la fluctuación del tipo de cambio. En consecuencia, con el método del reparto global según una fórmula preestablecida, la evolución del tipo de cambio de este ejemplo conllevaría un aumento de los beneficios de la empresa asociada que opera con la moneda más fuerte, mientras que a largo plazo la apreciación de la divisa reduciría la competitividad en la exportación y presionaría los beneficios a la baja.

3.69 Contrariamente a lo que afirman sus partidarios, el método del reparto global según una fórmula preestablecida puede ocasionar, de hecho, costes muy elevados de cumplimiento tributario y requisitos documentales difíciles de satisfacer, ya que la información debe obtenerse sobre la totalidad del grupo multinacional y presentarse en cada jurisdicción en su moneda nacional de acuerdo, además, con sus normas fiscales y contables. Por lo tanto, la documentación y los requisitos de cumplimiento para la aplicación del método del reparto global según una fórmula preestablecida serían normalmente más gravosos que en el caso del enfoque de empresas separadas del principio de plena competencia.. En el método del reparto global según una fórmula preestablecida los costes se magnificarían aún más si todos los países no pudieran entenderse sobre los elementos de la fórmula o sobre el modo de evaluar esos elementos.

3.70 Las dificultades también surgirían en la determinación de las ventas de cada miembro y en la valoración de los activos (por ejemplo, coste histórico o valor de mercado), especialmente en la valoración de los activos intangibles. Estas dificultades radicarían en la existencia de diversos criterios contables y múltiples unidades monetarias entre las diferentes jurisdicciones fiscales. Habría que armonizar dichos criterios entre todos los países si se pretende evaluar adecuadamente la utilidad del grupo multinacional en su conjunto. Por supuesto, alguna de estas dificultades --por ejemplo, la valoración de activos y de intangibles-- también se plantea con la aplicación del principio de plena competencia, pero se han efectuado notables progresos en este ámbito, mientras que no se ha propuesto ninguna solución creíble en el método del reparto global según una fórmula preestablecida.

3.71 El método del reparto global según una fórmula preestablecida trataría de gravar al grupo multinacional sobre una base consolidada, por lo que abandona el enfoque de entidad separada. En consecuencia, el método del reparto global según una fórmula preestablecida no puede, desde un punto de vista práctico, reconocer diferencias geográficas sustanciales, distintas eficiencias empresariales ni otros factores específicos de una empresa o de un subgrupo dentro del grupo multinacional que legítimamente desempeña una función en la determinación del reparto de la utilidad entre empresas situadas en distintas jurisdicciones fiscales. En cambio, el principio de plena competencia reconoce que una empresa asociada puede constituir un centro de beneficios o de pérdidas separado, con características específicas, con la posibilidad de obtener beneficios aun cuando el resto del grupo multinacional esté incurriendo en pérdidas. El método del reparto global según una fórmula preestablecida carece de la flexibilidad necesaria para contemplar esta posibilidad adecuadamente.

3.72 Al olvidarse de las operaciones intragrupo a efectos de cálculo de los beneficios consolidados, el método del reparto global según una fórmula preestablecida suscitaría interrogantes acerca de la oportunidad de aplicar una retención en la fuente a los no residentes para los pagos transfronterizos entre miembros de un mismo grupo y exigiría el abandono de cierto número de reglas incorporadas en los Convenios Fiscales bilaterales de doble imposición.

3.73 A menos que incluya a todos los miembros del grupo multinacional, el método del reparto global según una fórmula preestablecida deberá conservar una regla del principio de entidad separada para la parte del grupo sujeta al reparto global y el resto del grupo multinacional. El método del reparto global según una fórmula preestablecida no sirve para valorar operaciones entre el grupo sujeto al reparto global y el resto del grupo multinacional. Así, se observa claramente que el inconveniente de este método es que no ofrece una solución completa para el reparto de la utilidad de un grupo multinacional mientras no se aplique sobre el conjunto de la empresa. Esta aplicación a escala del conjunto del grupo multinacional sería un reto enorme para una sola Administración tributaria, dada la dimensión y la envergadura de las operaciones de los grandes grupos multinacionales y la cantidad de información que sería requerida. En cualquier caso, el grupo multinacional también debería mantener una contabilidad distinta para las sociedades que no son miembros del grupo multinacional a efectos de la aplicación del método del reparto global según una fórmula preestablecida, aún tratándose de empresas asociadas a uno o varios miembros del grupo multinacional. En definitiva, muchas normas nacionales comerciales y contables seguirían requiriendo la aplicación del principio de plena competencia (por ejemplo, las aduaneras), de forma que independientemente de las normas

fiscales, el contribuyente debería contabilizar correctamente todas las operaciones al precio de plena competencia.

iii) Rechazo de los métodos no basados en el principio de plena competencia

3.74 Por las razones expuestas, los países miembros de la OCDE reiteran su apoyo al consenso, que ha surgido de la aplicación del principio de plena competencia entre países miembros y no miembros, y acuerdan que debe rechazarse la alternativa teórica al principio de plena competencia representada por el reparto global según una fórmula preestablecida.

CAPÍTULO IV

Procedimientos administrativos destinados a evitar y resolver las controversias en materia de precios de transferencia

A. Introducción

4.1 Este capítulo examina los diferentes procedimientos administrativos utilizables para reducir al máximo -y contribuir a resolver- las controversias en materia de precios de transferencia que pueden sobrevenir entre los contribuyentes y sus Administraciones tributarias, así como entre diferentes Administraciones tributarias. Tales controversias, para la aplicación del principio de plena competencia, pueden surgir aun si las indicaciones que figuran en este Informe se siguen escrupulosamente. Es posible que los contribuyentes y las Administraciones tributarias lleguen a conclusiones diferentes, en lo que respecta a las condiciones de plena competencia en operaciones vinculadas que son objeto de una inspección, debido a la complejidad de algunas cuestiones relativas a los precios de transferencia y a las dificultades en la interpretación y evaluación de las circunstancias en casos concretos.

4.2 Cuando dos o más Administraciones tributarias adoptan posiciones diferentes para la determinación de las condiciones de plena competencia, puede resultar una doble imposición. La doble imposición significa la inclusión de la misma renta en la base imponible calculada por más de una Administración tributaria, cuando la renta se encuentra en manos de diferentes contribuyentes (doble imposición económica de empresas asociadas) o cuando la renta se encuentra en manos de la misma entidad jurídica (doble imposición jurídica para establecimientos permanentes). La doble imposición no es deseable y debería eliminarse en la medida de lo posible, porque constituye una barrera potencial a la expansión de los flujos internacionales de comercio y de inversión. La doble inclusión de la misma renta en la base imponible de más de una Administración tributaria no significa siempre que sea efectivamente gravada dos veces.

4.3 Este Capítulo contempla varios métodos administrativos para resolver las controversias debidas a los ajustes por precios de transferencia y evitar la doble imposición. La Sección B estudia las prácticas seguidas por las Administraciones tributarias para el cumplimiento del régimen de precios de transferencia, en particular las prácticas de inspección, la carga de la prueba y las sanciones. La Sección C versa sobre los ajustes correlativos (párrafo 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE) y el procedimiento amistoso (artículo 25). La Sección D describe la utilización de las inspecciones tributarias simultáneas por dos (o más) Administraciones tributarias para acelerar la identificación, el procesamiento y la resolución de las cuestiones de precios de transferencia y de otros problemas fiscales internacionales. Las Secciones E y F describen algunas posibilidades tendentes a minimizar las controversias en materia de precios de transferencia entre los contribuyentes y sus Administraciones tributarias. La Sección E aborda la posibilidad de instaurar regímenes de protección para ciertos contribuyentes y la Sección F trata de los acuerdos previos sobre precios de transferencia, que plantean la posibilidad de determinar por anticipado una metodología de precios de transferencia o las condiciones de fijación de precios de transferencia a las que el contribuyente deberá acomodarse para determinadas operaciones vinculadas. La Sección G considera brevemente el uso de los procedimientos de arbitraje para resolver las controversias entre países en materia de precios de transferencia.

B. Prácticas para la aplicación del régimen de precios de transferencia

4.4 Las prácticas tendentes al cumplimiento de las normas tributarias son definidas y aplicadas en cada país miembro de acuerdo con su legislación interna y con sus procedimientos administrativos. Un gran número de prácticas nacionales tendentes al cumplimiento de las normas tributarias se basan principalmente en tres elementos: 1. reducir las oportunidades para el incumplimiento (por ejemplo, a través de las retenciones en la fuente y exigiendo la comunicación de informaciones); 2. suministrar de manera positiva asistencia para facilitar el cumplimiento (por ejemplo, a través de actuaciones de formación educativa y con la publicación de guías); y 3. producir desincentivos a la falta de cumplimiento. Estas prácticas de cumplimiento tributario, que resultan de la soberanía nacional y son función de las particularidades de sistemas fiscales muy diferentes, deben permanecer dentro de la competencia de cada país. Sin embargo, una equitativa aplicación del principio de plena competencia requiere normas procedimentales claras para garantizar la adecuada protección del contribuyente y asegurar que la recaudación tributaria no sea transferida a países que aplican

normas excesivamente severas. Cuando un contribuyente sujeto a inspección en un país es miembro de un grupo multinacional, es posible que las prácticas de cumplimiento tributario nacionales de un país, que inspecciona al contribuyente, tengan consecuencia en otras jurisdicciones fiscales. Este puede ser particularmente el caso cuando se trata de cuestiones de precios de transferencia relativas a operaciones transfronterizas, porque los precios de transferencia tienen implicaciones en los impuestos recaudados en las jurisdicciones fiscales de las empresas asociadas participantes en la operación vinculada. Si el mismo precio de transferencia no es aceptado por otras jurisdicciones fiscales, el grupo multinacional puede estar sujeto a una doble imposición, tal como se explica en el párrafo 4.26. En consecuencia, las Administraciones tributarias deberían tomar en cuenta el principio de plena competencia cuando apliquen sus prácticas internas de cumplimiento, así como las implicaciones del cumplimiento de las reglas de los precios de transferencia para otras jurisdicciones fiscales; y tratar de facilitar tanto una equitativa asignación de los impuestos entre las jurisdicciones como la evitación de la doble imposición de los contribuyentes.

4.5 Esta Sección describe tres aspectos de cumplimiento de las reglas de precios de transferencia que deberían atenderse especialmente para contribuir a que las Administraciones tributarias apliquen sus reglas sobre precios de transferencia de una forma que sea equitativa tanto para los contribuyentes como para otras jurisdicciones. Si bien otras prácticas para el cumplimiento de las leyes tributarias son comúnmente utilizadas en los países miembros de la OCDE - por ejemplo, la utilización de procedimientos contenciosos y de sanciones en materia de carga de la prueba cuando una Administración tributaria puede requerir información y esta última no es suministrada- estos tres aspectos tendrán, a menudo, una incidencia sobre la manera en que las Administraciones tributarias en otras jurisdicciones hacen frente al procedimiento amistoso y definen su respuesta administrativa para asegurar el cumplimiento de su propia reglamentación en materia de precios de transferencia. Estos tres aspectos son los siguientes: las prácticas en materia de inspección, la carga de la prueba y los sistemas de sanciones. La evaluación de estos tres aspectos diferirá necesariamente en función de las características del sistema fiscal involucrado, de tal manera que no resultará posible definir un conjunto uniforme de principios y cuestiones que sea válido en todos los casos. Esta Sección intenta suministrar indicaciones generales en cuanto al tipo de problemas que pueden presentarse y procedimientos razonables para conseguir un equilibrio entre los intereses de los contribuyentes y de las Administraciones tributarias, implicados en una investigación relativa a precios de transferencia.

i) *Prácticas en materia de inspección*

4.6 Las prácticas en materia de inspección varían considerablemente entre los países miembros de la OCDE. Las diferencias en los procedimientos pueden deberse a toda una serie de factores: particularmente, el sistema y estructura de la Administración tributaria, la superficie y la población del país, el volumen del comercio interior y del comercio exterior, así como las influencias culturales e históricas.

4.7 Los casos de precios de transferencia pueden presentar dificultades específicas en relación con las prácticas normales de auditoría o de inspección, tanto para la Administración tributaria como para el contribuyente. En efecto, los casos de precios de transferencia ponen en juego un gran número de elementos fácticos y pueden exigir evaluaciones complejas por lo que respecta a la comparabilidad, los mercados y las informaciones de naturaleza financiera u otras referentes al sector. En consecuencia, cierto número de Administraciones tributarias tienen inspectores fiscales especializados en precios de transferencia y las inspecciones en materia de precios de transferencia pueden exigir más tiempo que otras inspecciones y seguir procedimientos particulares.

4.8 Dado que la fijación de un precio de transferencia no constituye una ciencia exacta, no será siempre posible determinar un solo precio correcto de plena competencia; al contrario -y como reconoce el Capítulo I- a veces será menester estimar el precio correcto tomando como referencia un rango de cifras aceptables. Por otra parte, la elección de la metodología de fijación de los precios de plena competencia no será a menudo perfectamente clara. El contribuyente puede experimentar particulares dificultades cuando la Administración tributaria propone aplicar una metodología, por ejemplo, un método del beneficio de la operación, que no es el mismo que utiliza el contribuyente.

4.9 Cuando un caso de precios de transferencia plantea problemas particularmente difíciles, incluso el contribuyente mejor intencionado puede cometer un error de buena fe debido a la complejidad de los hechos que han de evaluarse. Además, incluso el inspector fiscal mejor intencionado puede llegar a conclusiones erróneas sobre los hechos. Las Administraciones tributarias están invitadas a tener en cuenta esta observación cuando lleven a cabo sus inspecciones en materia de precios de transferencia. De ello se derivan dos implicaciones. En primer lugar, es deseable que los inspectores fiscales muestren flexibilidad en su

enfoque y no exijan de los contribuyentes, para la fijación de sus precios de transferencia, un nivel de precisión irreal habida cuenta de los hechos y circunstancias. En segundo lugar, es recomendable que los inspectores tomen en consideración la opinión comercial del contribuyente acerca de la aplicación del principio de plena competencia, a fin de que el análisis de los precios de transferencia responda a las realidades empresariales. Por consiguiente, es recomendable que los inspectores comiencen por examinar los precios de transferencia desde la perspectiva que el contribuyente ha elegido para fijar sus precios. Las orientaciones del Capítulo I en la Sección relativa a la utilización de los métodos de fijación de precios de transferencia (párrafos 1.68 a 1.70 del Capítulo I) también pueden ser útiles a este respecto.

4.10 En la asignación de los recursos de auditoría de que dispone la Administración tributaria para efectuar las inspecciones, debería tener en cuenta los métodos de fijación de precios utilizados por los contribuyentes, por ejemplo si el grupo multinacional opera sobre la base de un centro de utilidades. Véase el párrafo 1.5.

ii) Carga de la prueba

4.11 Al igual que las prácticas en materia de inspección, las reglas que rigen la carga de la prueba en el terreno fiscal también difieren entre los países miembros de la OCDE. En la mayor parte de las jurisdicciones, la Administración tributaria soporta la carga de la prueba, tanto en el área de sus relaciones internas con el contribuyente (por ejemplo, en materia de exacción y de recursos) como en el área contenciosa. En algunos de estos países, la carga de la prueba puede invertirse, permitiendo que la Administración tributaria pueda estimar la renta imponible si se constata que el contribuyente no ha actuado de buena fe --por ejemplo, no prestando su cooperación o no cumpliendo con requerimientos razonables de documentos o presentando declaraciones falsas o engañosas--. En otros países la carga de la prueba incumbe al contribuyente. A este respecto, es necesario tener en cuenta las conclusiones de los párrafos 4.16 y 4.17.

4.12 Debería valorarse la incidencia de las disposiciones que regulan la carga de la prueba en el comportamiento de la Administración tributaria y del contribuyente. Por ejemplo, cuando la carga de la prueba incumbe a la Administración tributaria según el derecho interno, el contribuyente puede no tener ninguna obligación legal de probar la corrección en el cálculo de su precio de transferencia, a menos que la Administración tributaria haya suministrado una prueba, en principio válida, demostrando que la fijación de los precios no es conforme con el principio de plena competencia. Incluso en ese supuesto, la Administración tributaria podría todavía obligar legítimamente al contribuyente a presentar los documentos contables que son susceptibles de permitir a la Administración tributaria su inspección. En algunos países los contribuyentes tienen la obligación por ley de cooperar con la Administración tributaria. Si el contribuyente no cumple esta obligación, la Administración tributaria puede estar autorizada a calcular de oficio sus rentas y a estimar su situación sobre la base de los datos de que disponga. En estos supuestos las Administraciones tributarias no deberían tratar de imponer en materia de cooperación reglas demasiado estrictas, que serían de difícil cumplimiento para los contribuyentes razonables.

4.13 En las jurisdicciones donde la carga de la prueba incumbe al contribuyente, las Administraciones tributarias no tienen generalmente la posibilidad de practicar liquidaciones que no descansen sobre bases jurídicas sólidas. Por ejemplo, una Administración tributaria de un país miembro de la OCDE no podría practicar una liquidación sobre la base de una renta sujeta a imposición, calculada a partir de un porcentaje fijo sobre el volumen de negocios, sin tener en cuenta el principio de plena competencia. En los países donde la carga de la prueba incumbe al contribuyente, en caso de procedimiento contencioso, la carga de la prueba se considera a menudo susceptible de ser invertida. Cuando el contribuyente presenta ante un tribunal argumentos y pruebas suficientes para demostrar que la fijación de sus precios de transferencia está de acuerdo con el principio de plena competencia, la carga de la prueba puede, legalmente o "de facto", desplazarse a la Administración tributaria, para contrarrestar la posición del contribuyente y presentar argumentos y datos que demuestren por qué el precio de transferencia, fijado por el contribuyente, no es conforme con el precio fijado de acuerdo con el principio de plena competencia y por qué la valoración de la Administración es correcta. Por otra parte, cuando un contribuyente no realiza mucho esfuerzo para demostrar que su precio de transferencia está de acuerdo con el principio de plena competencia, la carga de la prueba no se justificaría cuando una Administración tributaria ha procedido a una liquidación basada en sólidos fundamentos jurídicos.

4.14 En las cuestiones de precios de transferencia, las diferentes reglas de la carga de la prueba, entre los países miembros de la OCDE, presentan serios problemas si los derechos procedentes de dichas reglas son determinantes para la conducta de los interesados. Tomemos como ejemplo la inspección de una

operación vinculada en la que interviniere una jurisdicción donde la carga de la prueba incumbe al contribuyente, y una segunda jurisdicción donde la carga incumbe a la Administración tributaria. Si la carga de la prueba es determinante desde el punto de vista de la conducta adoptada, la Administración tributaria de la primera jurisdicción podría hacer valer en materia de precios de transferencia una posición sin fundamento que el contribuyente podría aceptar, y la Administración tributaria de la segunda jurisdicción tendría que demostrar entonces que los precios de transferencia no han sido correctamente fijados. Podría suceder que ni el contribuyente de la segunda jurisdicción, ni la Administración tributaria de la primera, se esfuerzen en aceptar un precio aceptable de plena competencia. Este tipo de comportamiento podría generar un conflicto significativo así como una doble imposición.

4.15 Consideremos una situación idéntica a la del ejemplo del párrafo precedente. Si la carga de la prueba es todavía determinante desde el punto de vista de la conducta adoptada, un contribuyente de la primera jurisdicción que es filial de otro contribuyente de la segunda (no obstante, las reglas en materia de la carga de la prueba y estas Directrices) puede ser incapaz de -o no estar dispuesto a- demostrar que sus precios de transferencia son de plena competencia. La Administración tributaria de la primera jurisdicción, después de realizar la inspección, efectúa un ajuste de buena fe basándose en la información de que dispone. La matriz de la segunda jurisdicción no está obligada a facilitar a su Administración tributaria ninguna información que demuestre que el precio de transferencia era de plena competencia, en la medida en que la carga de la prueba incumbe a la Administración tributaria. De esta manera será difícil que las dos Administraciones tributarias lleguen a un acuerdo a través de reuniones de las Autoridades competentes.

4.16 En la práctica, ni los países ni los contribuyentes deberían hacer un mal uso de las reglas sobre la carga de la prueba, tal como se ha descrito. Debido a las dificultades de los análisis en materia de precios de transferencia, sería conveniente que, tanto los contribuyentes como las Administraciones, apliquen con particular prudencia y moderación las reglas relativas a la carga de la prueba en el curso de una inspección de un caso de precios de transferencia. De forma más particular y, como cuestión de buena práctica, la Administración tributaria o el contribuyente no deberían hacer un uso abusivo de las reglas de la prueba, como justificación para realizar afirmaciones sin fundamento y no verificables en el contexto de los precios de transferencia. La Administración tributaria debería estar dispuesta a actuar de buena fe demostrando que ha determinado los precios de transferencia con arreglo al principio de plena competencia, aun si la carga de la prueba incumbe al contribuyente; y, de manera similar, los contribuyentes deberían estar dispuestos a demostrar de buena fe que han fijado sus precios de transferencia conforme al principio de plena competencia, con independencia de dónde recae la carga de la prueba.

4.17 Los comentarios al párrafo 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE precisan que el Estado al que se exige un ajuste correlativo no debería dar trámite a esta solicitud más que si "considera que la cifra de utilidad rectificada refleja correctamente la que se habría obtenido si las operaciones se hubiesen realizado en condiciones de total independencia". Esto significa que, en el ámbito del procedimiento amistoso, al Estado que ha propuesto el ajuste primario le incumbe la carga de demostrar al otro Estado que el ajuste "está justificado, tanto en principio como en lo que se refiere a su importe". Es necesario que las Autoridades competentes de los dos países cooperen en el ámbito de los procedimientos amistosos.

iii) Sanciones

4.18 El propósito de las sanciones consiste generalmente en disuadir al contribuyente del incumplimiento de la legislación tributaria cuando las obligaciones en cuestión se refieren a requerimientos de naturaleza procedural -como el suministro de la información necesaria o la presentación de declaraciones- o a la determinación real de la deuda tributaria. Las sanciones suelen establecerse para conseguir que el coste de los pagos insuficientes de impuestos o de otras inobservancias de la legislación tributaria sea más elevado que el que correspondería si se cumplieran las obligaciones tributarias. El Comité de Asuntos Fiscales ha reconocido que el objetivo primario de las sanciones fiscales de naturaleza civil debería ser favorecer el cumplimiento de la legislación tributaria (ver OCDE Report Taxpayer's Rights and Obligations, el Informe de la OCDE "Derechos y obligaciones de los contribuyentes" [1990]). Si un procedimiento amistoso entre dos países lleva a la renuncia o a la reducción del ajuste, es importante que existan posibilidades de eliminar o atenuar una sanción impuesta por las Administraciones tributarias.

4.19 Debería existir una gran prudencia al comparar las prácticas y políticas en materia de sanciones entre diferentes países. En primer lugar, cualquier comparación debe contemplar la posibilidad de que existan, en los diversos países, diferentes formas de designar sanciones que tengan los mismos objetivos. En segundo

lugar, es necesario tener en cuenta el conjunto de las disposiciones en vigor en un país miembro de la OCDE, para asegurar el cumplimiento tributario. Las prácticas nacionales en materia de cumplimiento tributario, como se ha indicado anteriormente, están en función del conjunto del sistema tributario del país y se conciben con relación a las necesidades y al equilibrio interno, particularmente la elección entre las medidas fiscales que eliminan o limitan las posibilidades de incumplimiento tributario (por ejemplo, imponiendo a los contribuyentes la obligación de cooperar con la Administración tributaria o invirtiendo la carga de la prueba cuando el contribuyente parece no haber actuado de buena fe) y la utilización de sanciones pecuniarias (por ejemplo, la aplicación, en caso de minoración de la cuota tributaria, de un impuesto adicional además de la cuantía del impuesto no ingresado). Además, la naturaleza de las sanciones tributarias puede verse afectada por el sistema judicial del país. La mayor parte de los países no aplica sanciones si no existe culpabilidad; en determinados países, por ejemplo, la imposición de una sanción sin la existencia de culpabilidad sería contraria a los principios subyacentes de su sistema jurídico.

4.20 Existen múltiples tipos de sanciones adoptadas por las jurisdicciones tributarias. Es necesario distinguir las sanciones civiles de las sanciones penales. Las sanciones penales, en la práctica, están siempre reservadas a los casos de fraude muy grave y la carga de la prueba es generalmente muy alta para la parte que invoca la aplicación de la sanción (es decir, la Administración tributaria). En ningún país miembro de la OCDE las sanciones penales constituyen el principal medio para promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las sanciones civiles (o administrativas) son más corrientes, tratándose generalmente de sanciones pecuniarias (aun si, como se vio anteriormente, la sanción puede tener un carácter distinto del pecuniario, particularmente bajo la forma de una inversión de la carga de la prueba, cuando, por ejemplo, el contribuyente no ha cumplido determinadas reglas de procedimiento, o no ha cooperado, y el ajuste discrecional determina una sanción efectiva).

4.21 Algunas sanciones civiles están dirigidas al cumplimiento de obligaciones de orden formal, como la presentación de declaraciones en el plazo debido y la comunicación de informaciones. A menudo, las sanciones de este tipo son de escasa cuantía, calculándose sobre la base de una cantidad fija por cada día de retraso, por ejemplo, en la presentación de la declaración. Las sanciones civiles más fuertes son las que atañen a la minoración de la cuota tributaria.

4.22 Aunque algunos países pueden emplear el término "sanción", en otros países, las mismas o similares exacciones pueden clasificarse dentro de la categoría de "intereses". Los regímenes sancionadores de determinados países pueden, en consecuencia, incluir "un impuesto adicional" o "intereses" en caso de declaraciones insuficientes con el resultado de pago de los impuestos con posterioridad a la fecha de su exigibilidad. Estas disposiciones están a menudo destinadas a asegurar que la recaudación recupere al menos el valor en tiempo real del dinero de los impuestos perdido.

4.23 Las sanciones pecuniarias civiles por declaraciones insuficientes se aplican frecuentemente en uno de los siguientes casos: declaración por defecto del impuesto debido por encima de una cierta cuantía mínima; negligencia del contribuyente o intención deliberada de evadir el impuesto (y también de fraude, aun cuando el fraude puede dar lugar a sanciones penales más severas). Un gran número de países miembros de la OCDE impone sanciones pecuniarias por negligencia o intención deliberada, mientras que sólo unos pocos países penalizan las declaraciones por defecto de impuestos sin que exista culpabilidad.

4.24 Es difícil evaluar en abstracto si una sanción pecuniaria civil es, o no, excesiva. En los países miembros de la OCDE, las sanciones pecuniarias civiles debidas a una declaración de impuestos por defecto, se calculan a menudo en forma de un porcentaje sobre dicha declaración por defecto, que varía corrientemente del 10 al 200%. En la mayor parte de los países miembros, la cuantía de la sanción aumenta en la medida en que se incrementan las condiciones que determinan su imposición. Por ejemplo, las sanciones más severas a menudo se reservan para el caso de un alto grado de culpabilidad del contribuyente, y particularmente si existe una intención deliberada de evadir el impuesto. Las sanciones sin la existencia de culpabilidad, cuando son utilizadas, son generalmente menos severas que las que implican culpabilidad por parte del contribuyente (Véase párrafo 4.28).

4.25 El uso apropiado de sanciones puede jugar un papel útil, dando respuesta a la preocupación de los países miembros por conseguir un mayor respeto de las obligaciones tributarias en el área de los precios de transferencia. Sin embargo, debido a la naturaleza de los problemas que plantean los precios de transferencia, hay que procurar que la aplicación del sistema sancionador, en tales supuestos, sea justa y no constituya una carga excesivamente onerosa para el contribuyente.

4.26 Debido a que las cuestiones transfronterizas en materia de precios de transferencia afectan a la base imponible de dos países, un sistema de sanciones demasiado severas en un país puede incitar a un contribuyente a declarar por exceso sus rentas en dicho país, contraviniendo el artículo 9. Si se llega a este resultado, el dispositivo sancionador no ha conseguido su objetivo primario -es decir, promover el respeto de las obligaciones tributarias- y, por el contrario, lleva a una inobservancia de diferente género, -es decir, al incumplimiento del principio de plena competencia y a la declaración por defecto de las rentas en otra jurisdicción-. Cada país miembro de la OCDE debería asegurar que sus prácticas en materia de precios de transferencia no sean aplicadas de forma incompatible con los objetivos del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, evitándose las distorsiones mencionadas anteriormente.

4.27 Los países miembros de la OCDE estiman en general que, para apreciar la equidad de un sistema sancionador, es necesario considerar si la sanción es proporcional a la infracción. Esto significaría, por ejemplo, que la gravedad de la sanción estaría en función de las condiciones bajo las cuales podría imponerse y que, en la medida en que aumente la severidad de la sanción, las condiciones para su aplicación serían más estrictas.

4.28 Puesto que las sanciones no constituyen más que uno de los numerosos aspectos administrativos y procedimentales de un sistema tributario, es difícil pronunciarse sobre la equidad de una sanción, en concreto, sin examinar los otros aspectos del sistema tributario. Sin embargo, los países miembros de la OCDE están de acuerdo en que es posible extraer las siguientes conclusiones, con independencia de los otros aspectos del sistema tributario en vigor en un país determinado. En primer lugar, la aplicación de una sanción importante, en ausencia de culpa basada en el mero hecho de una menor declaración en una cierta cuantía, sería considerada como excesivamente severa cuando se trata de un error de buena fe y no de una negligencia o de una auténtica intención de evadir el impuesto. En segundo lugar, sería injusto imponer sanciones importantes a los contribuyentes que se han esforzado de buena fe en fijar las condiciones de sus operaciones con empresas asociadas, de una manera conforme con el principio de plena competencia. En particular, no se debería imponer una sanción a un contribuyente por no haber contemplado, en la fijación de sus precios de transferencia, datos a los que no tenía acceso, o por no haber aplicado un método de fijación de precios que exigía contar con datos fuera de su alcance. Las Administraciones tributarias quedan invitadas a tener en cuenta estas observaciones en la aplicación de sus disposiciones en materia de sanciones.

C. El ajuste correlativo y el procedimiento amistoso: artículos 9 y 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE

i) *El procedimiento amistoso*

4.29 El procedimiento amistoso constituye para las Administraciones tributarias un medio tradicional de resolver las controversias relativas a la aplicación de los Convenios de doble imposición. Este procedimiento, descrito y autorizado por el artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, puede ser utilizado para eliminar la doble imposición que podría producirse como consecuencia de un ajuste de precios de transferencia.

4.30 El artículo 25 indica tres áreas en las cuales el procedimiento amistoso suele utilizarse. La primera área incluye ejemplos de "imposición que no es conforme con las disposiciones del presente Convenio" y está contemplada en los párrafos 1 y 2 del artículo. En esta área, los procedimientos se inician generalmente por el contribuyente. Las otras dos áreas, que no involucran necesariamente al contribuyente, se tratan en el párrafo 3 y se refieren a cuestiones de "interpretación o aplicación del Convenio" y a la eliminación de la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio. El párrafo 9 de los Comentarios al artículo 25 precisa que el artículo 25 constituye igualmente un mecanismo que permite a las Autoridades competentes resolver los casos de doble imposición jurídica y económica, derivados de los ajustes de los precios de transferencia efectuados conforme a los párrafos 1 y 2 del artículo 9.

4.31 El procedimiento amistoso no obliga a las Autoridades competentes a llegar a un acuerdo y a resolver sus controversias en materia fiscal. Las Autoridades competentes únicamente están obligadas a esforzarse en alcanzar un acuerdo. Es posible que las Autoridades competentes no lleguen a un acuerdo debido a divergencias entre sus legislaciones internas o a restricciones en los poderes de negociación de la Administración tributaria, derivadas de la legislación nacional. En algunos casos no resueltos puede recurrirse al arbitraje, aunque este procedimiento es nuevo y no está universalmente aceptado por todos los países

miembros de la OCDE. Los Estados miembros de las Comunidades Europeas firmaron, el 23 de julio de 1990, un Convenio multilateral de arbitraje, que entró en vigor el 1 de enero de 1995.

ii) El ajuste correlativo: párrafo 2 del artículo 9

4.32 Para eliminar la doble imposición en los casos de precios de transferencia, las Administraciones tributarias pueden considerar las solicitudes de ajustes correlativos tal y como están descritas en el párrafo 2 del artículo 9. Un ajuste correlativo que en la práctica puede desarrollarse como parte del procedimiento amistoso puede atenuar o eliminar la doble imposición en los casos en que una primera Administración tributaria incrementa las utilidades sujetas a imposición de una sociedad (es decir, efectúa un "ajuste primario") como resultado de aplicar el principio de plena competencia a operaciones donde interviene una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria. En este supuesto, el ajuste correspondiente consiste en un ajuste a la baja de la deuda tributaria de esta empresa asociada, efectuado por la Administración tributaria de la segunda jurisdicción, de manera que la asignación de utilidades entre las dos Autoridades tributarias esté conforme con el ajuste primario y no se produzca doble imposición. Es también posible que la primera Administración tributaria acepte reducir (o eliminar) el ajuste primario como consecuencia de las consultas llevadas a cabo con la otra Administración tributaria, en cuyo caso el ajuste correlativo sería inferior (o quizás innecesario). Debería señalarse que el ajuste correlativo no tiene por finalidad procurar a un grupo multinacional un beneficio superior al que hubiere resultado de operaciones vinculadas realizadas desde el principio en condiciones de plena competencia.

4.33 El párrafo 2 del artículo 9 recomienda específicamente que las Autoridades competentes intercambien las consultas necesarias para determinar el ajuste correlativo. Esto demuestra que el procedimiento amistoso del artículo 25 puede utilizarse para considerar las solicitudes de ajuste correlativo. Sin embargo, la coincidencia entre los dos artículos ha determinado que los países miembros de la OCDE se planteen si el procedimiento amistoso es aplicable, para proceder a un ajuste correlativo, cuando el Convenio bilateral sobre las rentas entre dos Estados contratantes no incluye una disposición comparable a la del párrafo 2 del artículo 9. El párrafo 10 de los Comentarios al artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, expone actualmente la opinión explícita de la mayor parte de los países miembros de la OCDE, en el sentido de que el procedimiento amistoso es aplicable a los ajustes de precios de transferencia aun en ausencia de una disposición comparable a la del párrafo 2 del artículo 9. El párrafo 10 de los Comentarios del artículo citado señala, igualmente, que los países miembros de la OCDE que no compartan esta opinión aplicarán en la práctica sus leyes nacionales de manera que alivien, en la mayor parte de los casos, la doble imposición que afecte a empresas de buena fe.

4.34 Según el párrafo 2 del artículo 9, un ajuste correlativo puede efectuarse por un Estado contratante, bien calculando de nuevo, sobre la base del precio revisado apropiado, los beneficios imponibles de la empresa asociada en ese Estado, o sin modificar los cálculos y concediendo a la empresa asociada una desgravación en el impuesto debido en ese Estado, equivalente al impuesto adicional cargado a la empresa asociada, por el Estado que efectúa el ajuste, como consecuencia del precio de transferencia revisado. El primer método es, con mucho, el más común entre los países miembros de la OCDE.

4.35 Los ajustes correlativos no son obligatorios, habida cuenta de la regla según la cual las Administraciones tributarias no están obligadas a alcanzar un acuerdo dentro del procedimiento amistoso. En virtud del párrafo 2 del artículo 9, una Administración tributaria solamente debería efectuar un ajuste correlativo en la medida en que considere el ajuste primario justificado, tanto en principio como en lo que se refiere a su cuantía. La naturaleza no obligatoria de los ajustes correlativos es necesaria a fin de que una Administración tributaria no se vea forzada a aceptar las consecuencias de un ajuste arbitrario o caprichoso realizado por otro Estado. También es importante además, para respetar la soberanía fiscal de cada país miembro de la OCDE.

4.36 Una vez que una Administración tributaria ha aceptado realizar un ajuste correlativo, es necesario establecer si ese ajuste ha de ser atribuido al año en el que han tenido lugar las operaciones vinculadas que han exigido el ajuste, o a otro año, como por ejemplo al año en el cual se efectuó el ajuste primario. A este respecto, a menudo se plantea la cuestión de determinar si un contribuyente tiene derecho a intereses por los impuestos que ha ingresado en exceso en la jurisdicción que ha aceptado proceder al ajuste correlativo (examinado en los párrafos 4.64 y 4.66). El primer enfoque es más apropiado porque permite una correlación entre rentas y gastos y refleja mejor la situación económica que habría prevalecido si las operaciones vinculadas se hubieran efectuado en condiciones de plena competencia. Sin embargo, cuando exista un largo retraso entre el año que da lugar al ajuste y el año en que el contribuyente ha aceptado el ajuste

o en que se ha producido una decisión judicial definitiva (por parte de los tribunales), la Administración debería tener la flexibilidad suficiente para aceptar realizar el ajuste correlativo en el año de aceptación del ajuste primario o de la decisión judicial sobre el mismo. Este método supone necesariamente disposiciones de derecho interno que permitan su aplicación. Aunque no suela ser el preferido, podría resultar apropiado como medida equitativa en casos excepcionales para facilitar la aplicación del ajuste y evitar una eventual prescripción.

4.37 Los ajustes correlativos pueden constituir un medio muy eficaz para mitigar la doble imposición resultante de los ajustes de precios de transferencia. En general, los países miembros de la OCDE se esfuerzan de buena fe en llegar a un acuerdo cada vez que se invoca el procedimiento amistoso. Gracias a dicho procedimiento, las Administraciones tributarias pueden tratar los problemas en un ámbito no contencioso y llegar frecuentemente a una solución negociada conforme al interés del conjunto de las partes. El procedimiento amistoso permite igualmente a las Administraciones tributarias tener en cuenta otros aspectos de la imposición, particularmente las retenciones en la fuente.

4.38 Al menos un país miembro de la OCDE ha establecido un procedimiento que puede reducir la necesidad de los ajustes primarios; este mecanismo consiste en autorizar al contribuyente a declarar tributariamente un precio de transferencia que estima conforme al precio de plena competencia para una operación vinculada, aun si este precio es diferente del efectivamente cargado entre las dos empresas asociadas. Este ajuste, conocido a veces como "ajuste compensatorio", se realiza antes de presentar la declaración tributaria. Los ajustes compensatorios pueden facilitar la declaración de la renta imponible por los contribuyentes de acuerdo con el principio de plena competencia, al reconocer que la información sobre operaciones comparables puede no estar disponible en el momento en que las empresas asociadas establecen los precios de sus operaciones vinculadas. En consecuencia, con la finalidad de efectuar una declaración exacta, un contribuyente estaría autorizado a establecer un ajuste compensatorio contabilizando la diferencia entre el precio de plena competencia y el precio efectivamente registrado en sus documentos contables.

4.39 Sin embargo, la mayor parte de los países miembros de la OCDE no admite los ajustes compensatorios, basándose en que la declaración tributaria debe reflejar las operaciones efectivas. Si los ajustes compensatorios están autorizados en el país de una empresa asociada, pero no lo están en el país de la otra empresa asociada, puede producirse doble imposición porque no será posible un ajuste correlativo a falta de un ajuste primario. Existe la posibilidad de recurrir al procedimiento amistoso para reducir los problemas que producen los ajustes compensatorios.

iii) Preocupaciones suscitadas por estos procedimientos

4.40 Si bien es cierto que el ajuste correlativo y los procedimientos amistosos son capaces de resolver la mayoría de los conflictos de precios de transferencia, los contribuyentes han expresado serias preocupaciones. Por ejemplo, temen que, por razón de la complejidad de los problemas de precios de transferencia, los procedimientos destinados a evitar la doble imposición no supongan salvaguardias suficientes. Estas inquietudes se evocan en los Comentarios al artículo 25, que contemplan como métodos alternativos recurrir a la opinión de un tercero imparcial, someter los problemas al Comité de Asuntos Fiscales o el arbitraje.

4.41 Los contribuyentes recelan igualmente de que sus casos no sean resueltos únicamente en función de las características individuales de su caso, sino con referencia a un balance global de los resultados en otros casos. Asimismo, se pueden temer medidas de represalia o ajustes compensatorios por parte del país al que se ha solicitado el ajuste correlativo. No es la intención de las Administraciones tributarias de tomar medidas de represalia: el temor de los contribuyentes quizás se deba a una información inadecuada. Las Administraciones tributarias deberían tomar iniciativas para garantizar a los contribuyentes que no deben temer las medidas de retorsión y que, conforme al principio de plena competencia, cada caso se resuelve en función de sus propias particularidades. Los contribuyentes no deberían ser disuadidos de iniciar procedimientos amistosos cuando el artículo 25 sea de aplicación.

4.42 Las preocupaciones más importantes expresadas en relación con el procedimiento amistoso, en la medida en que afecta a los ajustes correlativos, se discuten separadamente en las secciones siguientes:

- a) Los plazos de prescripción previstos en el derecho interno pueden imposibilitar los ajustes correlativos, si dichos plazos no se derogan en el correspondiente Convenio Fiscal;

- b) El procedimiento amistoso puede durar excesivamente;
- c) La participación del contribuyente puede estar limitada;
- d) Los contribuyentes pueden encontrar dificultades para conseguir documentos hechos públicos que les indiquen como pueden utilizar el procedimiento;
- e) En ciertos casos no existe posibilidad alguna de suspender la recaudación de los descubiertos tributarios, o el devengo de los intereses, mientras está pendiente de resolución el procedimiento amistoso.

iv) *Recomendaciones para solucionar los problemas*

a) *Plazos de prescripción*

4.43 La desgravación prevista en el párrafo 2 del artículo 9 puede resultar inviable cuando ha expirado el plazo fijado por el Convenio o por la Ley interna para realizar el ajuste correlativo. El párrafo 2 del artículo 9 no establece ningún límite a partir del cual el ajuste correlativo no podrá efectuarse. Algunos países prefieren una solución flexible para atenuar la doble imposición. Otros países no consideran razonable este enfoque abierto por razones administrativas. En consecuencia, la desgravación puede depender de si el Convenio aplicable deroga los plazos de prescripción nacionales, establece otros plazos o no tiene ningún efecto sobre los plazos previstos en la Ley interna.

4.44 Los plazos de prescripción, que determinan la terminación de la deuda tributaria de un contribuyente, son necesarios para aportar certitud a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias. En un caso de precios de transferencia, un país puede encontrarse en la incapacidad jurídica de proceder a un ajuste correlativo si ha expirado el plazo previsto para liquidar definitivamente el impuesto debido por la empresa asociada en cuestión. En consecuencia, la existencia de dichos plazos de prescripción y el hecho de que varían de un país a otro, debe tenerse en cuenta con el fin de minimizar la doble imposición.

4.45 El párrafo 2 del artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE trata la cuestión del plazo de prescripción requiriendo que sea aplicable el acuerdo alcanzado siguiendo el procedimiento amistoso, independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. En consecuencia, dichos plazos de prescripción no impiden realizar los ajustes correlativos cuando un Convenio bilateral incluye esta disposición. Algunos países sin embargo, que no quieren o no pueden derogar los plazos de prescripción previstos en su derecho interno de esta manera, han formulado reservas explícitas sobre este punto. Los países miembros de la OCDE están pues invitados, en la medida de lo posible, a extender los plazos de prescripción nacionales a efectos de realizar los ajustes correlativos cuando se invoca un procedimiento amistoso.

4.46 Cuando un Convenio bilateral no deroga, a efectos del procedimiento amistoso, los plazos previstos de prescripción en el derecho interno, las Administraciones tributarias deberían estar preparadas para iniciar rápidamente las discusiones cuando el contribuyente lo solicite, con anterioridad suficiente a la expiración de cualquier plazo que impida la realización del ajuste. Además, es deseable que los países miembros de la OCDE adopten, en su derecho interno, disposiciones que autoricen la suspensión de los plazos aplicables para la determinación del impuesto debido hasta que las discusiones no hayan concluido.

4.47 La cuestión de los plazos de prescripción puede resolverse también a través de reglas que regulan los ajustes primarios más que los ajustes correlativos. El problema de los plazos en los ajustes correlativos obedece a veces al hecho de que los cálculos iniciales de los ajustes primarios no se realizan hasta transcurridos muchos años después del período impositivo. Por ello, algunos países estiman que debería preverse, en los Convenios Fiscales, una disposición que hiciese imposible una liquidación inicial después de un determinado período. Sin embargo, un gran número de países se opone a esta solución. En efecto, las Administraciones pueden requerir un tiempo dilatado para realizar las investigaciones necesarias en orden a establecer un ajuste. Un gran número de Administraciones tributarias encontrarían dificultades en ignorar la necesidad de un ajuste, cualquiera que sea el momento en el que se hace sentir su necesidad, siempre que los plazos de prescripción fijados por su derecho interno no impidan realizar el ajuste. Aunque no es posible, en la fase actual, formular una recomendación general sobre el plazo de prescripción de la liquidación inicial, sin embargo es deseable que las Administraciones tributarias procedan a estas liquidaciones en los plazos previstos en su legislación interna sin posibilidad de

ampliarlos. Si la complejidad del caso o la falta de cooperación por parte del contribuyente exigiese una prórroga, ésta debería ser por un período mínimo y específico. Además, cuando los plazos máximos aplicables internamente pueden ser ampliados con la conformidad del contribuyente, dicha prórroga debería realizarse solamente cuando el consentimiento del contribuyente sea plenamente voluntario. Es aconsejable que los inspectores indiquen a los contribuyentes, con suficiente antelación, su intención de proceder a una liquidación basada en la fijación de los precios de transferencia en el terreno de las operaciones transfronterizas, de manera que el contribuyente pueda, si así lo desea, informar a la Administración tributaria del otro Estado interesado, pudiendo, pues, esta última considerar la cuestión en el contexto de un eventual procedimiento amistoso.

4.48 Otro plazo que debe ser tomado en consideración es el de los tres años durante los cuales el contribuyente debe invocar el procedimiento amistoso, en virtud del artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Este plazo de tres años comienza a contarse a partir de la primera notificación de la Administración tributaria del ajuste propuesto (descrita como "medida de ajuste"). Algunos países consideran que un trienio es un plazo demasiado corto para invocar el procedimiento; otros países lo consideran demasiado largo y han formulado reservas con respecto a este punto. Los Comentarios al artículo 25 indican que el plazo "debe considerarse como mínimo, de tal suerte que los Estados contratantes son libres de concertar bilateralmente un plazo más largo en favor de los contribuyentes".

4.49 El plazo de tres años plantea un problema por lo que se refiere a la determinación de la fecha de la ejecución de ajuste. El párrafo 18 de los Comentarios al artículo 25 indica que dicho plazo "debería interpretarse de la manera más favorable posible para el contribuyente". Además precisa que, "cuando la imposición no conforme al Convenio resulte del efecto combinado de decisiones o medidas tomadas en los dos Estados contratantes, el plazo se computará desde la primera notificación de la decisión o de la actuación más reciente".

4.50 Con el fin de minimizar la posibilidad de que los plazos establecidos impidan el funcionamiento eficaz del procedimiento amistoso para la reducción o eliminación de la doble imposición, el contribuyente debería poder invocar este procedimiento lo antes posible; es decir, desde que un ajuste parezca probable. De esta manera las consultas podrían empezar antes de que una u otra de las Administraciones tributarias tome medidas irrevocables con objeto de que sean los menos posibles los obstáculos procedimentales para conseguir una conclusión mutuamente aceptable de las discusiones. Sin embargo, algunas Autoridades competentes pueden no desear intervenir en una fase tan temprana porque el ajuste propuesto quizás no produzca una medida final o no dé lugar, necesariamente, a un solicitud de ajuste correlativo. Por lo tanto, permitir a los contribuyentes invocar prematuramente el procedimiento amistoso puede ser una fuente de trabajo inútil.

4.51 A pesar de todo, las Autoridades competentes deberían estar preparadas para iniciar, dentro del procedimiento amistoso, discusiones sobre precios de transferencia tan pronto como les sea posible teniendo en cuenta la utilización económica de sus recursos.

b) *Duración de los procedimientos amistosos*

4.52 Una vez que las discusiones dentro del procedimiento amistoso han comenzado, éste puede resultar muy largo. La complejidad de los casos sobre precios de transferencia puede hacer difícil que las Administraciones tributarias alcancen una solución rápida. La distancia impide a veces que las Administraciones tributarias se reúnan frecuentemente y el intercambio de correspondencia no suple satisfactoriamente las discusiones en persona. Hay que tener en cuenta también las dificultades por la diferencia de lengua, de procedimientos y de sistemas jurídicos y contables, que pueden ampliar la duración del procedimiento. Este último puede también dilatarse si el contribuyente se retrasa en suministrar toda la información que las Administraciones tributarias requieren para un completo entendimiento de la cuestión de precios de transferencia. Sin embargo, los retrasos no se producen siempre y, en la práctica, las consultas a menudo dan como resultado una solución relativamente rápida del problema.

4.53 Es posible reducir el tiempo necesario para concluir un procedimiento amistoso. Simplificar las formalidades requeridas para aplicar el procedimiento puede acelerar el proceso. A este respecto, los contactos personales o las conferencias telefónicas pueden ser útiles para establecer más rápidamente si un ajuste practicado por un país puede provocar o no dificultades en otro país. Estos contactos son caros, pero a largo plazo pueden tener una mejor relación coste-eficacia que las comunicaciones formales por escrito, que requieren más tiempo.

4.54 Puede igualmente acelerarse el procedimiento delegando la autoridad de llevar a cabo las consultas, dentro del procedimiento amistoso en materia de precios de transferencia, en funcionarios de rango elevado, con un buen conocimiento de la materia y situados a un nivel inferior al de la propia Autoridad competente. Se ha considerado generalmente que el procedimiento amistoso exige consultas entre funcionarios de alto nivel de las Administraciones tributarias. Las razones de este enfoque están justificadas: cuantos menos funcionarios estén involucrados, mayor posibilidad habrá de conseguir una solución coherente y de asegurar la confidencialidad de la información relativa al contribuyente. Ciertamente, sin la supervisión central por parte de especialistas de rango elevado, existiría un peligro real de decisiones incoherentes y, en consecuencia, de resultados injustos. Se recomienda, por lo tanto, que toda delegación de autoridad por debajo de la propia Autoridad competente debería limitarse a un número reducido de funcionarios de alto nivel. Los países miembros de la OCDE están generalmente de acuerdo, por otra parte, en estimar --en lo que respecta a los funcionarios en quienes las Autoridades competentes deben acordar una delegación de autoridad-- que el funcionario designado para el ajuste primario no debería estar a cargo del procedimiento, pero podría de hecho dar consejos y participar en el procedimiento. Este sistema refuerza la independencia del procedimiento amistoso y el papel de las Autoridades competentes.

4.55 La experiencia de varios países demuestra que la delegación de autoridad puede ser útil una vez que las Autoridades competentes han iniciado el procedimiento amistoso. A modo de ejemplo, ciertos países han establecido con éxito el procedimiento siguiente. Las Autoridades piden a sus inspectores encargados de los casos que准备n un informe conjunto sobre el caso bajo inspección basado, entre otros, en los siguientes principios: los inspectores deben establecer los hechos y coordinar sus resultados de la investigación de manera que los dos países fundamenten su decisión sobre los mismos elementos de hecho y las mismas circunstancias; deben a continuación precisar, en su caso, las cuestiones jurídicas (si efectivamente se plantean) sobre las cuales las Autoridades no están de acuerdo y, en el supuesto de una valoración divergente, fijar de común acuerdo, si ello es posible, el límite inferior y el límite superior del precio que se estima adecuado, de manera que se pueda definir un rango dentro del cual pueda situarse la decisión de las Autoridades competentes. De este modo las Autoridades centrales competentes han delegado competencias a un nivel inferior, ejerciendo de manera satisfactoria su misión de control. Este tipo de procedimiento puede no ser adecuado, sin embargo, en todos los supuestos. En particular, un informe conjunto de los inspectores encargados de los casos puede constituir una pesada carga administrativa e incluso presentar problemas legales para algunos países, fuera del contexto de los procedimientos de inspección simultánea.

c) Participación del contribuyente

4.56 El párrafo 1 del artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE otorga al contribuyente el derecho a presentar una solicitud para iniciar un procedimiento amistoso. El párrafo 23 de los Comentarios al artículo 25 precisa que tales solicitudes no deben de rechazarse sin un motivo válido.

4.57 Sin embargo, aunque el contribuyente tiene el derecho de iniciar el procedimiento, carece de un derecho específico de participar en el proceso. Se ha argumentado que el contribuyente debería tener también el derecho a participar en el procedimiento amistoso, y, como mínimo, a presentar su caso ante ambas Autoridades competentes y a ser informado sobre el estado de las discusiones. Debería señalarse a este respecto que la aplicación del procedimiento amistoso requiere, en la práctica, el acuerdo del contribuyente. Algunos representantes de los contribuyentes han sugerido que el contribuyente debería también tener el derecho a presenciar las discusiones personales entre las Autoridades competentes. El propósito sería evitar cualquier malentendido, por parte de las Autoridades competentes, en cuanto a los elementos de hecho y a la posición del contribuyente.

4.58 El procedimiento amistoso contemplado en el artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y adoptado en un gran número de Convenios bilaterales, no constituye un procedimiento contencioso. Si bien es cierto que en determinados casos la intervención del contribuyente puede facilitar el desarrollo del procedimiento, esta participación debería dejarse a la discreción de las Autoridades competentes.

4.59 Al margen de las discusiones concretas entre las Autoridades competentes, es esencial que el contribuyente suministre a las Autoridades competentes todas las informaciones requeridas oportunamente. Las Administraciones tributarias disponen de medios limitados y los contribuyentes deberían hacer todo lo posible para facilitar el procedimiento amistoso. Además, puesto que el procedimiento amistoso tiene por finalidad prioritaria ayudar al contribuyente, las Administraciones tributarias deben permitir que los

contribuyentes presenten, cuando lo estimen conveniente los hechos y argumentos pertinentes con el fin de evitar, en la medida de lo posible, los malentendidos.

4.60 En la práctica común, las Administraciones tributarias de un gran número de países de la OCDE ofrecen estas posibilidades al contribuyente -lo mantienen informado del estado de desarrollo de las discusiones y a menudo le preguntan, durante las discusiones, si aceptaría las soluciones contempladas por las Autoridades competentes. Estas prácticas, que ya constituyen un procedimiento habitual en la mayor parte de los países, deberían adoptarse de la manera más amplia posible.

d) Publicidad de los procedimientos aplicables

4.61 Sería útil, para una mejor información del contribuyente, que las Autoridades competentes establecieran e hicieran públicas sus propias reglas o procedimientos internos sobre la utilización del procedimiento amistoso, de manera que los contribuyentes entendieran más fácilmente el proceso. El establecimiento y la publicación de tales reglas beneficiaría también a las Administraciones tributarias, particularmente si se enfrentan con la posibilidad de un número grande y creciente de casos en los que puede ser deseable el procedimiento amistoso con otras Administraciones, ahorrándoles la necesidad de contestar a numerosas peticiones de información o de elaborar nuevos procedimientos en cada caso.

4.62 En la publicación de tales reglas y procedimientos podría clarificarse, por ejemplo, en qué manera el contribuyente puede someter un problema a la atención de la Autoridad competente, de suerte que ésta pueda iniciar la discusión con la Autoridad competente del otro país. La publicación podría precisar la dirección oficial de las Autoridades a contactar; el momento en el que la Autoridad competente podría aceptar a trámite el asunto; la naturaleza de las informaciones necesarias o útiles para la Autoridad competente a efectos de instruir el expediente, etc. Podría ser igualmente interesante exponer la política de las Autoridades competentes en lo que respecta a las cuestiones derivadas de los precios de transferencia y de los ajustes correlativos. Esta posibilidad podría ser estudiada unilateralmente por la Autoridad competente, quien debería, en su caso, dar la publicidad que convenga en el plano interno a las reglas y procedimientos que aplica (respetando, sin embargo, la confidencialidad de las informaciones concernientes al contribuyente).

4.63 No es menester que las reglas o directrices que regulen el procedimiento amistoso, estén consensuadas entre las Autoridades competentes, puesto que sólo se refieren a las relaciones entre la Autoridad competente de un país y sus contribuyentes. Convendría, sin embargo, que cada Autoridad competente comunicara regularmente sus reglas o directrices unilaterales a las Autoridades competentes de los países con los que se ha iniciado un procedimiento amistoso.

e) Problemas relativos a la recaudación de los descubiertos tributarios y al devengo de intereses

4.64 El proceso de obtención de la desgravación de la doble imposición, por medio de un ajuste correlativo, puede complicarse por los problemas de recaudación de los descubiertos tributarios y por el cálculo de los intereses sobre dichos descubiertos o sobre los pagos en exceso. Un primer problema se deriva del hecho de que la recaudación de la cuota resultante de la liquidación puede tener lugar antes de acabarse el procedimiento de ajuste correlativo, debido a la falta de mecanismos internos que permitan suspender la recaudación. Ello posiblemente origine que el grupo multinacional pague dos veces el mismo impuesto hasta que su asunto sea resuelto. Este problema surge no sólo en el contexto del procedimiento amistoso, sino que puede igualmente producirse en caso de interposición de recursos internos. Es deseable que los países que carezcan de un procedimiento que les permita suspender la recaudación durante un procedimiento amistoso lo adopten si su Derecho interno lo autoriza, aunque manteniendo el derecho a protegerse contra el riesgo de falta de pago por parte del contribuyente.

4.65 Tanto si la recaudación de la liquidación se suspende o no, total o parcialmente, se pueden producir otras complicaciones. Debido al largo período de tiempo que requiere la tramitación de muchos casos de precios de transferencia, los intereses correspondientes a una insuficiencia en el pago del impuesto --o, si se permite el ajuste correlativo, los intereses correspondientes al exceso de impuesto enterado o pagado en el otro país--, pueden ser iguales o superiores a la cuantía misma del impuesto. Las Administraciones tributarias deberían ser conscientes del hecho de que la incompatibilidad entre las reglas de cálculo de los intereses aplicadas por dos países puede originar un coste adicional para el grupo multinacional o, en otros supuestos, constituir un beneficio para el grupo (por ejemplo, cuando el interés pagado en el país que efectúa el ajuste correlativo excede del interés aplicado en el país que efectúa el ajuste primario) que no habría

existido si las operaciones vinculadas hubieran tenido lugar, desde el principio, en condiciones de plena competencia; y este hecho debe ser tenido en cuenta en los procedimientos amistosos.

4.66 La cuantía de los intereses (como algo distinto de la tasa a la cual éstos se calculan) puede también depender más del año en que las Autoridades competentes efectúan el ajuste correlativo. Las Autoridades que efectúan el ajuste correlativo pueden decidir imputar el ajuste al año en que el ajuste primario se ha efectuado, en cuyo caso los intereses a pagar, cualquiera que sea el tipo de interés aplicable, serán relativamente pocos, mientras que la Administración que efectúa el ajuste primario puede intentar aplicar intereses sobre, los impuestos omitidos no pagados, a partir del año en el que las operaciones vinculadas han tenido lugar (a pesar del hecho de que la tasa de interés aplicable puede ser relativamente baja). La cuestión de determinar a qué año es necesario imputar un ajuste correlativo se trata en el párrafo 4.36. En consecuencia, será conveniente en determinados casos que ambas Autoridades competentes acuerden que el ajuste en cuestión no dé lugar al pago de intereses por parte del contribuyente o por parte de las Administraciones, pero esto puede no ser viable si falta una disposición específica a tal efecto en el Convenio bilateral aplicable. Este procedimiento reduciría también las complicaciones administrativas. Sin embargo, en la medida en que los intereses, sobre los pagos insuficientes y los relativos a los excesos en el pago, son imputables a contribuyentes diferentes de países diferentes, este método no garantiza un resultado económico correcto.

v) *Ajustes secundarios*

4.67 Los ajustes correlativos no son los únicos ajustes que pueden producirse como consecuencia de un ajuste primario de precios de transferencia. Los ajustes primarios de un precio de transferencia y sus ajustes correlativos modifican la asignación de beneficios imponibles dentro de un grupo multinacional a efectos fiscales, pero no alteran el hecho de que el excedente de utilidad correspondiente al ajuste no es compatible con el resultado que se hubiera obtenido si las operaciones vinculadas se hubieran realizado en condiciones de plena competencia. Para que el reparto efectivo de utilidades sea conforme con el ajuste primario del precio de transferencia, algunos países que han propuesto un ajuste de precios de transferencia asumen, en virtud de su ley nacional, la existencia de una operación presunta (operación secundaria), en la cual el excedente de utilidad resultante del ajuste primario se trata como si hubiese sido transferido, de una u otra forma, y, en consecuencia, estuviese sujeto a imposición. En general, la operación secundaria adoptará la forma de dividendos presuntos, de aportaciones presuntas de fondos propios o de préstamos. Por ejemplo, un país que efectúe un ajuste primario sobre la renta de una filial de una matriz extranjera podrá tratar el excedente de utilidad de la matriz extranjera como un dividendo, sujeto en su caso a una retención en la fuente. Es posible que la filial haya pagado a su matriz extranjera un precio de transferencia excesivo para evitar esa retención en la fuente. En consecuencia, los ajustes secundarios intentan dar cuenta de la diferencia entre los beneficios imponibles ajustados y aquéllos que habían sido inicialmente contabilizados. La sujeción al impuesto de una operación secundaria da lugar a un ajuste secundario del precio de transferencia (un ajuste secundario). Los ajustes secundarios pueden servir para prevenir la evasión fiscal. Las modalidades exactas de la operación secundaria y el ajuste secundario consiguiente estarán en función de las particularidades del caso en concreto y de la legislación tributaria del país que establece el ajuste secundario.

4.68 Otro ejemplo de supuesto en el que una Administración tributaria intenta establecer una operación secundaria puede ser aquél en el que la Administración tributaria, que efectúa el ajuste primario, trata el exceso de utilidades como un préstamo presunto de una empresa asociada a otra empresa asociada. En este caso se admite que hay obligación de reembolsar el préstamo. La Administración tributaria, que efectúa el ajuste primario, puede entonces intentar aplicar el principio de plena competencia a esta operación secundaria, a los efectos de imputar una tasa de interés de plena competencia. Es necesario, en general, estudiar la tasa de interés a aplicar, la fecha a la que los pagos de intereses, en su caso, deben vincularse y si los intereses deben capitalizarse. El método del préstamo presunto puede tener una incidencia no solamente sobre el año al que se refiere el ajuste primario, sino también sobre los años posteriores hasta la fecha en la que el préstamo presunto sea considerado como reembolsado por la Administración tributaria que invoque el ajuste secundario.

4.69 Un ajuste secundario puede ocasionar una doble imposición a menos que el otro país no conceda el crédito de impuesto correspondiente -o cualquier otra forma de desgravación- para el impuesto adicional que puede resultar del segundo ajuste. Cuando el ajuste secundario toma la forma de dividendo presunto, cualquier retención en la fuente, que en ese caso se aplique, puede no ser susceptible de desgravación porque el derecho interno del otro país posiblemente considere que los dividendos no se han recibido.

4.70 Los Comentarios al párrafo 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE precisan que el artículo no trata de los ajustes secundarios y que, en consecuencia, no prohíbe ni obliga a las Administraciones tributarias a efectuar tales ajustes. En un sentido amplio, la finalidad de los convenios fiscales es evitar la doble imposición y prevenir el fraude y la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital. Muchos países no practican ajustes secundarios, ya sea por una cuestión práctica, ya sea porque su derecho interno no les autoriza. Algunos países podrían rehusar la concesión de una desgravación con respecto a los ajustes secundarios efectuados por otros países y, de hecho, el artículo 9 no les obliga a hacerlo.

4.71 Algunos países no proceden a realizar ajustes secundarios por las dificultades prácticas que presentan. A título de ejemplo, si se efectúa un ajuste primario entre dos sociedades relacionadas*, el ajuste secundario puede producir la distribución de un dividendo teórico por una de las sociedades hasta la sociedad matriz, común a través de toda una vía de participaciones, seguida de aportaciones presuntas de fondos propios en sentido inverso hasta la otra sociedad implicada en la operación, a través de otra cadena de participaciones. Se podría de esta manera crear un gran número de operaciones hipotéticas, planteándose la cuestión de si otros países deberían extraer consecuencias tributarias más allá de las que se relacionan con la operación para la que se efectuó el ajuste primario. Se podría evitar este problema asimilando la operación secundaria a un préstamo, pero la mayor parte de los países no utiliza los préstamos presuntos con esta finalidad y estos últimos plantean en sí mismos problemas por lo que respecta a los intereses imputados. No sería apropiado que los accionistas minoritarios, que no son parte de las operaciones vinculadas y que, en consecuencia, no han recibido un exceso de pagos, sean considerados como beneficiarios de un dividendo presunto, aunque un dividendo no proporcional pueda considerarse incompatible con las disposiciones aplicables del derecho de sociedades. Además, como resultado de la interacción con el sistema de crédito por impuesto extranjero, un ajuste secundario puede reducir excesivamente la carga fiscal global del grupo multinacional.

4.72 Dadas las dificultades que acaban de señalarse, es conveniente que las Administraciones tributarias, cuando los ajustes secundarios se consideren necesarios, procedan a éstos de forma tal que los riesgos de doble imposición que podrían resultar se redujeran al mínimo, salvo cuando el comportamiento del contribuyente denote una intención de disfrazar un dividendo con la finalidad de evitar la retención en la fuente. Además, los países que se encuentran en proceso de definir o revisar su política en este terreno deben tener en cuenta las dificultades mencionadas anteriormente.

4.73 Algunos países que practican los ajustes secundarios ofrecen al contribuyente que ha recibido el ajuste primario otra opción: el contribuyente podrá evitar el ajuste secundario haciendo repatriar el exceso de utilidades del grupo multinacional, del que forma parte, a fin de acomodar sus cuentas con el ajuste primario. La repatriación podría efectuarse bien abriendo una cuenta a pagar, bien reclasificando otras transferencias, por ejemplo como los pagos de dividendos cuando el ajuste se efectúa entre una sociedad matriz y su filial, como el pago de un precio de transferencia adicional (cuando el precio inicial fuese demasiado bajo) o como el reembolso de una parte del precio de transferencia (cuando el precio inicial fuese demasiado elevado).

4.74 Cuando una repatriación implica la reclasificación de un pago de dividendos, el importe del dividendo (que equivale a la cifra del ajuste primario) no se incluye en la renta bruta del beneficiario (porque ya se habrá tomado en cuenta a través del ajuste primario). La consecuencia sería que el beneficiario perdería cualquier crédito de impuesto indirecto (o el beneficio de una exención del dividendo en un régimen de exención) y el crédito de impuesto correspondiente a la retención en la fuente que hubiese sido acordado para el dividendo.

4.75 Cuando la repatriación se traduce en la apertura de una cuenta a cobrar, las rectificaciones de los flujos efectivos de tesorería se escalonarán en el tiempo, pudiendo el derecho interno, sin embargo, limitar el plazo de liquidación de esta cuenta. Este enfoque es idéntico al recurso a un préstamo ficto como operación secundaria, a efectos de tener en cuenta el exceso de utilidad que se encuentra en manos de una de las partes que intervienen en la operación vinculada. Los intereses devengados por la cuenta podrían, sin embargo, producir sus propias consecuencias tributarias, lo que puede complicar el proceso --según la fecha en que comienzan a devengarse de acuerdo con el derecho interno (como se ha discutido en el párrafo 4.68).

* N.de T.: brother-sister companies: sociedades propiedad de un grupo de accionistas. La expresión se utiliza para describir aquéllas que están en un mismo plano del organigrama de un grupo de sociedades (International Tax Glossary). IBFD, 1988. Amsterdam

Algunos países pueden renunciar a gravar los intereses devengados por estas cuentas como parte de un acuerdo entre Autoridades competentes.

4.76 Cuando se intenta una repatriación, se plantea la cuestión de saber cómo se deben registrar tales pagos o acuerdos en la contabilidad del contribuyente que repatriaría los pagos a su empresa asociada, de forma que ésta y la Administración tributaria del país en cuestión estén informadas de que ha tenido lugar o se ha fijado una repatriación. La contabilización efectiva de la repatriación, en las cuentas de la empresa que debe realizarla, dependerá en definitiva de la forma que adopte la repatriación. Por ejemplo, cuando un dividendo percibido debe ser considerado, por la Administración tributaria que efectúa el ajuste primario y por el contribuyente que percibe este dividendo, como una repatriación, no es obligatorio que este tipo de acuerdo sea especialmente registrado en las cuentas de la empresa asociada que paga el dividendo, ya que tal acuerdo puede no afectar a la cuantía o a la calificación del dividendo que tiene en sus manos. Por otra parte, cuando se constituye una cuenta a pagar, el contribuyente que registra esta cuenta, así como la Administración tributaria del país en cuestión, deberán ser conscientes de que la cuenta se refiere a una repatriación, de manera que puedan identificarse claramente todos los reembolsos efectuados con cargo a la cuenta o los intereses del saldo de la cuenta y tratarlos de acuerdo con la legislación interna de ese país. Además, pueden plantearse cuestiones en lo referente a las ganancias y pérdidas de cambio.

4.77 Como en el momento actual la mayor parte de los países de la OCDE no tiene mucha experiencia en el uso de la repatriación, se recomienda que los acuerdos entre contribuyentes y Administraciones tributarias relativas a una repatriación tengan lugar en el seno del procedimiento amistoso que se haya iniciado con referencia al ajuste primario correspondiente. El Comité de Asuntos Fiscales está estudiando la cuestión de los ajustes secundarios y de las repatriaciones con la finalidad de establecer indicaciones adicionales que puedan ser facilitadas a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias en este terreno.

D. Inspecciones tributarias simultáneas

i) Definición y antecedentes

4.78 La inspección tributaria simultánea constituye una forma de asistencia mutua, utilizada en un gran número de asuntos relativos a operaciones internacionales, que permite a dos o más países cooperar en las investigaciones tributarias. Las inspecciones tributarias simultáneas pueden ser particularmente útiles cuando la información, que se encuentra en un tercer país, es determinante para una investigación tributaria, ya que en general propician y facilitan los intercambios de información. Tradicionalmente las inspecciones tributarias simultáneas en materia de precios de transferencia se centran en aquellos casos en los que la interposición de paraísos fiscales enmascara la verdadera naturaleza de las operaciones. Sin embargo, en casos complejos de precios de transferencia parece que las inspecciones simultáneas podrían jugar un papel más amplio, ya que pueden mejorar la calidad de los datos requeridos por las Administraciones tributarias participantes para los análisis de precios de transferencia. Se ha sugerido igualmente que las inspecciones simultáneas podrían ayudar a reducir las posibilidades de doble imposición económica, los costes de cumplimiento tributario para el contribuyente y acelerar la resolución de los problemas. Cuando una inspección simultánea determina una nueva liquidación, los dos países afectados deberían esforzarse en conseguir un resultado que permita evitar la doble imposición del conjunto del grupo multinacional.

4.79 Las inspecciones tributarias simultáneas están definidas en la parte A del Modelo de Convenio de la OCDE para emprender las inspecciones tributarias simultáneas ("Modelo de Convenio de la OCDE"). Según este acuerdo, una inspección tributaria simultánea es un "acuerdo entre dos o más partes para inspeccionar simultáneamente e independientemente, cada una en su territorio, la situación tributaria de uno o de varios contribuyentes que presenta para ellos un interés común o complementario con la finalidad de intercambiar las informaciones relevantes obtenidas de esta manera". Esta forma de asistencia mutua no intenta reemplazar el procedimiento amistoso. Cualquier intercambio de información que se derive de una inspección simultánea continúa efectuándose a través de las Autoridades competentes, con todas las salvaguardias previstas en este tipo de intercambios.

4.80 Aunque las disposiciones derivadas del artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE pueden constituir la base jurídica necesaria para la realización de las inspecciones simultáneas, las Autoridades competentes concluyen a menudo acuerdos específicos que definen los objetivos de sus programas de inspecciones simultáneas y los procedimientos prácticos relacionados con estas últimas y con el intercambio de información. Una vez que un acuerdo, fijando las grandes líneas a seguir, haya sido concluido

y que hayan sido seleccionados casos específicos, los inspectores fiscales de cada Estado procederán separadamente a sus inspecciones, dentro de su propia jurisdicción y conforme a su derecho y prácticas administrativas.

ii) Fundamento jurídico de las inspecciones fiscales simultáneas

4.81 Las inspecciones tributarias simultáneas entran en el campo de aplicación de las disposiciones previstas en materia de intercambio de información en el artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. El artículo 26 rige la cooperación entre las Autoridades competentes de los Estados contratantes bajo la forma de los intercambios de información necesarios para la aplicación de las disposiciones del Convenio o de su derecho interno relativas a los impuestos cubiertos por el Convenio. El artículo 26 y los Comentarios no limitan las posibilidades de existencia a los tres métodos de intercambio de información mencionados en los Comentarios (intercambio de información previa solicitud, automático y espontáneo).

4.82 Las inspecciones tributarias simultáneas pueden autorizarse fuera del contexto de los Convenios de doble imposición. A título de ejemplo, el artículo 12 del Convenio Nórdico de Asistencia Mutua en materia tributaria rige el intercambio de información y la asistencia en materia de recaudación en los países nórdicos y abre la posibilidad de proceder a inspecciones tributarias simultáneas. Este Convenio contiene directrices comunes para la selección de los casos y la ejecución de las inspecciones simultáneas. El Convenio conjunto del Consejo de Europa y de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia tributaria prevé también expresamente, en su artículo 8, la posibilidad de inspecciones tributarias simultáneas.

4.83 En todos los casos, las informaciones obtenidas por la Administración tributaria de un Estado deben ser tratadas de manera confidencial en el marco de su derecho interno y pueden ser utilizadas sólo para determinados fines de naturaleza tributaria y divulgadas únicamente a ciertas personas y Autoridades que intervienen en asuntos tributarios, definidos de manera precisa y cubiertos por el Convenio fiscal o el Acuerdo de Asistencia Mutua. Los contribuyentes afectados son normalmente notificados de que la inspección tributaria a la que serán sometidos es una inspección tributaria simultánea y en ciertos países tienen el derecho a ser informados cuando las Administraciones tributarias estén considerando una inspección tributaria simultánea o cuando las informaciones sean transmitidas conforme al artículo 26. En estos casos la Autoridad competente debe informar a su homóloga extranjera de que tendrá lugar tal divulgación.

iii) Inspecciones tributarias simultáneas y precios de transferencia

4.84 Las diferencias que existen de un país a otro en cuanto a los plazos en los cuales las inspecciones deben ser efectuadas o la liquidación debe ser emitida, así como a los años fiscales susceptibles de ser inspeccionados, pueden obstaculizar considerablemente la selección de los casos de precios de transferencia que se someterán a la citada inspección. Sin embargo, estos problemas pueden atenuarse si las Autoridades competentes se comunican con suficiente antelación sus planes de inspección, con el fin de poder determinar en qué casos los períodos de inspección tributaria coinciden y de sincronizar los períodos futuros de inspección. Aunque a primera vista parecería positivo un intercambio temprano de los planes de inspección, algunos países han constatado que una presentación más completa de los problemas, que justifican una inspección simultánea, aumenta muy considerablemente las posibilidades de que un socio del tratado acepte tal propuesta de inspección.

4.85 Una vez que un caso ha sido seleccionado para una inspección simultánea, es habitual que los inspectores fiscales o los auditores de los servicios tributarios se reúnan para planificar, coordinar y seguir de cerca los resultados de la inspección simultánea. Especialmente en casos complejos, las reuniones entre los inspectores fiscales o los auditores correspondientes pueden celebrarse con la presencia del contribuyente a fin de clarificar los elementos de hecho. En los países donde el contribuyente tiene el derecho de ser consultado antes de suministrar información a otra Administración tributaria, debería aplicarse igualmente dicho procedimiento en el contexto de una inspección simultánea. En este caso, antes de empezar la inspección simultánea, la Administración tributaria debería informar sobre la existencia de este requisito a sus socios en el Convenio.

4.86 Las inspecciones tributarias simultáneas pueden constituir un medio útil para determinar correctamente la deuda tributaria de las empresas asociadas cuando, por ejemplo, hay reparto o imputación de costes y cuando se distribuyen utilidades entre contribuyentes de diferentes jurisdicciones tributarias o, más

en general, cuando se plantean problemas de determinación de precios de transferencia. Las inspecciones tributarias simultáneas pueden facilitar los intercambios de información relativos a las prácticas empresariales multinacionales, a las operaciones complejas, a los acuerdos sobre reparto de costes y a los métodos de imputación de utilidades en áreas particulares, tales como el comercio a escala mundial o las nuevas operaciones financieras. Como resultado de las inspecciones tributarias simultáneas, las Administraciones tributarias pueden adquirir una mejor comprensión de las actividades de conjunto de una empresa multinacional y obtener posibilidades más amplias en cuanto a la comparación y comprobación de las operaciones internacionales. Las inspecciones tributarias simultáneas pueden contribuir igualmente al intercambio de información de una rama de actividad, con la finalidad de conocer mejor el comportamiento de los contribuyentes, las prácticas y tendencias de un sector y obtener otras informaciones que podrían ser útiles al margen de los asuntos específicos objeto de la inspección simultánea.

4.87 Uno de los objetivos de las inspecciones tributarias simultáneas es promover el cumplimiento de las reglamentaciones sobre precios de transferencia. En efecto, puede ser difícil para una Administración tributaria obtener las informaciones necesarias y determinar los datos y circunstancias relativos, por ejemplo, a las condiciones bajo las cuales las empresas asociadas de dos o más países fijan sus precios de transferencia, sobre todo si los contribuyentes de su jurisdicción no cooperan o no suministran a su debido tiempo las informaciones necesarias. Las inspecciones tributarias simultáneas permiten a las Administraciones tributarias establecer más rápida y eficazmente, y a menores costos, estos elementos de hecho.

4.88 Este procedimiento puede permitir igualmente la pronta identificación de potenciales disputas en materia de precios de transferencia, minimizando así las controversias con los contribuyentes. Sobre la base de las informaciones obtenidas en el curso de una inspección tributaria simultánea, los inspectores fiscales o los auditores de los servicios tributarios participantes cuentan con la oportunidad de discutir sus diferencias sobre las condiciones de determinación de los precios de transferencia entre empresas asociadas y allanar estas divergencias. En caso de una inspección tributaria simultánea, los funcionarios participantes deberían, en la medida de lo posible, llegar a declaraciones convergentes en cuanto al establecimiento y evaluación de los datos y circunstancias referentes a operaciones vinculadas, señalando, en su caso, cualesquiera desacuerdos en cuanto a la evaluación de los hechos, así como cualesquiera divergencias en cuanto al tratamiento jurídico de las condiciones de determinación de precios de transferencia entre las empresas asociadas. Estas declaraciones pueden servir de base a procedimientos amistosos ulteriores, y quizás evitar los problemas que se plantean cuando un país inspeccione los negocios de un contribuyente mucho tiempo después de que el otro Estado contratante ha liquidado definitivamente el impuesto de la empresa asociada afectada. De esta manera se podría, por ejemplo, minimizar las dificultades del procedimiento amistoso debido a la falta de informaciones pertinentes.

4.89 En ciertos casos, el procedimiento de la inspección tributaria simultánea puede permitir a las Administraciones tributarias participantes alcanzar un acuerdo sobre las condiciones de determinación de precios de transferencia de operaciones vinculadas entre empresas asociadas. Cuando se alcanza un acuerdo, pueden efectuarse los ajustes correlativos suficientemente pronto, gracias a lo cual se evitan al máximo la prescripción y la doble imposición económica. Además, si el acuerdo sobre la fijación de los precios de transferencia entre empresas asociadas goza del consentimiento del contribuyente, pueden evitarse litigios largos y costosos.

4.90 Aun si las Administraciones tributarias no llegan a un acuerdo durante una inspección tributaria simultánea sobre la determinación del precio de transferencia entre empresas asociadas, el Modelo de Convenio de la OCDE prevé la posibilidad de que cualquiera de las dos empresas asociadas presente una solicitud de apertura de un procedimiento amistoso, con la finalidad de evitar la doble imposición en un momento anterior al que hubiera correspondido si no hubiera una inspección tributaria simultánea. En tal caso, esta última permite reducir sensiblemente el plazo entre los ajustes de la deuda tributaria de un contribuyente efectuados por una Administración tributaria y la ejecución del procedimiento amistoso. Además el Modelo de Convenio de la OCDE se apoya en la idea de que las inspecciones tributarias simultáneas pueden facilitar el procedimiento amistoso, dado que las Administraciones tributarias podrán reunir, de forma más completa, pruebas fácticas para aquellos ajustes susceptibles de provocar por parte de un contribuyente la solicitud del procedimiento amistoso. Tomando como punto de referencia la determinación y evaluación de los hechos, así como el tratamiento tributario propuesto de los temas de precios de transferencia en cuestión, tal como quedan expuestos en las anteriores declaraciones de las Administraciones tributarias, la ejecución del procedimiento amistoso se verá sensiblemente mejorada, permitiendo a las Autoridades competentes alcanzar un acuerdo de una forma más sencilla.

4.91 Las empresas asociadas pueden asimismo beneficiarse de una inspección tributaria simultánea, en la medida en que ganen tiempo y economicen recursos, gracias a la coordinación de las investigaciones de las Administraciones tributarias afectadas y a la eliminación de duplicaciones. Además, la intervención simultánea de dos o más Administraciones tributarias en la inspección de los precios de transferencia entre dos empresas asociadas, ofrece a una empresa multinacional la posibilidad de jugar un papel más activo en la resolución de sus problemas de precios de transferencia. Presentando los hechos y argumentos pertinentes a cada una de las Administraciones participantes durante la inspección tributaria simultánea, las empresas asociadas podrán en efecto evitar malentendidos y facilitar el trabajo paralelo de las Administraciones tributarias involucradas en materia de determinación y evaluación de sus condiciones de precios de transferencia. Las empresas asociadas pueden tener pues certidumbre, en lo que respecta a sus precios de transferencia, en una fase temprana. Véase el párrafo 4.78.

iv) *Recomendación relativa a la utilización de inspecciones tributarias simultáneas*

4.92 Como resultado de la utilización creciente de las inspecciones tributarias simultáneas entre países miembros de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales ha juzgado útil redactar un Acuerdo Modelo de la OCDE para emprender las inspecciones tributarias simultáneas destinadas a aquellos países que pueden y desean vincularse a este tipo de cooperación. El 23 de julio de 1992 el Consejo de la OCDE ha recomendado a los países miembros utilizar este Acuerdo Modelo, que aporta directrices sobre los aspectos legales y prácticos de esta forma de cooperación.

4.93 Con la creciente internacionalización del comercio y de las actividades empresariales, y por la complejidad de las operaciones de las empresas multinacionales, los problemas relacionados con los precios de transferencia juegan un papel cada vez más importante. Las inspecciones tributarias simultáneas pueden atenuar las dificultades que experimentan tanto los contribuyentes como las Administraciones tributarias en el campo de la fijación de los precios de transferencia de las empresas multinacionales. Se recomienda, en consecuencia, una mayor utilización de las inspecciones tributarias simultáneas en materia de precios de transferencia, y facilitar el intercambio de información y la aplicación de los procedimientos amistosos. En una inspección tributaria simultánea, si se efectúa un ajuste, los dos países implicados deben esforzarse en alcanzar un acuerdo que evite la doble imposición del grupo multinacional.

Régimen de protección (Safe Harbours)

i) *Introducción*

4.94 La aplicación del principio de plena competencia exige la búsqueda de numerosos elementos de hecho y conlleva, a menudo, un amplio margen de apreciación. Posiblemente presente incertidumbre e imponga a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias una pesada carga administrativa que puede agravarse por la complejidad de las reglamentaciones y de las formalidades que los contribuyentes deben respetar. Estos hechos han llevado a los países miembros de la OCDE a considerar la oportunidad de establecer regímenes de protección en el área de los precios de transferencia.

ii) *Concepto y finalidad de los regímenes de protección*

4.95 Las dificultades que suscita la aplicación del principio de plena competencia pueden ser atenuadas si, en determinados casos, los contribuyentes se adaptaran, en sus precios de transferencia, a un conjunto de reglas simples bajo las cuales los precios de transferencia serían automáticamente aceptados por la Administración tributaria nacional. Tales disposiciones se conocen como "régimen de protección" ("safe harbour" o "safe haven"). En materia tributaria, un régimen de protección es una reglamentación que se aplica a una categoría determinada de contribuyentes, exonerándolos de ciertas obligaciones contenidas en la legislación tributaria y haciéndolos beneficiarios de un régimen excepcional, normalmente más simple. En el caso concreto de los precios de transferencia, el conjunto de reglas administrativas aplicables a un régimen de protección se sitúa entre la exoneración total, para los contribuyentes seleccionados, de la obligación de ajustarse a la legislación nacional en materia de precios de transferencia y su reglamentación, y la obligación de conformarse a diversas reglas de procedimiento para poder beneficiarse del régimen de protección. Estas reglas podrían, por ejemplo, imponer a los contribuyentes el establecimiento de sus precios de transferencia o de sus resultados de una determinada manera; por ejemplo, aplicando un método simplificado de fijación de los precios de transferencia establecido por la Administración tributaria, o cumpliendo determinadas disposiciones relativas a la difusión de la información o al mantenimiento de información respecto de las

operaciones con empresas asociadas. Tal procedimiento requiere una participación más sustancial por parte de la Administración tributaria, ya que será necesario el seguimiento del cumplimiento por parte del contribuyente de las reglas de procedimiento.

4.96 Un régimen de protección puede tener dos variantes desde el punto de vista de las condiciones del contribuyente en las operaciones vinculadas: o se excluyen ciertas operaciones del ámbito de aplicación de las reglas en materia de precios de transferencia (en particular, a través de la fijación de umbrales), o se simplifican las reglas que se aplican (por ejemplo, fijando rangos dentro de los cuales deberán inscribirse los precios o las utilidades). Estas dos formas de delimitación de los regímenes de protección pueden exigir su revisión y publicación periódica por parte de las Autoridades tributarias. Los regímenes de protección no incluyen los procedimientos por los cuales una Administración tributaria y un contribuyente acuerdan por anticipado el precio de transferencia en operaciones vinculadas (acuerdos previos sobre precios de transferencia), que se analizan en la sección F del presente Capítulo. Tampoco se trata en esta sección de las disposiciones tributarias destinadas a prevenir el endeudamiento "excesivo" de una filial extranjera (reglas relativas a la "subcapitalización"), que serán objeto de trabajos posteriores.

4.97 Los regímenes de protección plantean importantes cuestiones desde el punto de vista: del riesgo de arbitrariedad que generaría la determinación de los precios de transferencia por los contribuyentes que pueden beneficiarse de estos regímenes; de las posibilidades de planificación fiscal; y del riesgo de doble imposición resultante de una eventual incompatibilidad de los regímenes de protección con el principio de plena competencia.

iii) Factores en favor de la utilización de los regímenes de protección

4.98 Los principales objetivos de los regímenes de protección son los siguientes: simplificar, para los contribuyentes que pueden beneficiarse de ellos, el cumplimiento de la reglamentación referente a la aplicación del principio de plena competencia a las operaciones vinculadas; otorgar a una categoría de contribuyentes la seguridad de que el precio pactado o percibido en operaciones vinculadas será aceptado por la Administración tributaria sin comprobación ulterior; y, por último, exonerar a la Administración tributaria de la tarea de llevar a cabo ulteriores inspecciones de tales contribuyentes con respecto a sus precios de transferencia.

a) Facilidad para el cumplimiento de obligaciones

4.99 La aplicación del principio de plena competencia puede exigir la captación y análisis de datos difíciles de obtener y/o de evaluar. En ciertos casos, tal complejidad puede resultar desproporcionada con relación al tamaño de la sociedad o al volumen de sus operaciones vinculadas.

4.100 Los regímenes de protección podrían facilitar sensiblemente el cumplimiento de las obligaciones eximiendo a los contribuyentes de ciertas disposiciones. Concebidos como un mecanismo de facilitación, los regímenes de protección permiten una mayor flexibilidad sobre todo cuando no existen precios de plena competencia equivalentes o comparables. Dentro de un régimen de protección los contribuyentes conocerían por anticipado el rango (o intervalo) de precios o los márgenes de utilidad que debe respetar la empresa para beneficiarse de este régimen. El cumplimiento de tales condiciones requeriría meramente la aplicación de un método simplificado, predominantemente una medida de rentabilidad que evitaría al contribuyente la búsqueda de elementos comparables, ahorrando de esta manera el tiempo y los recursos que de otra forma debería haber dedicado a la determinación de los precios de transferencia.

b) Certidumbre

4.101 Otra ventaja de los regímenes de protección residiría en la certidumbre de que los precios de transferencia del contribuyente fueran aceptados por la Administración tributaria. Los contribuyentes a los que se permite el beneficio del régimen de protección tendrían la seguridad de no estar sujetos a una auditoría o a una nueva reevaluación en relación con sus precios de transferencia. La Administración tributaria aceptaría automáticamente, sin otro examen, todo precio o resultado que sobrepasase un umbral mínimo o que cayese dentro de un rango preestablecido. A estos efectos los contribuyentes podrían obtener los parámetros pertinentes que permitiesen determinar un precio de transferencia o un resultado considerado aceptable por la Administración tributaria. Podría tratarse, por ejemplo, de una serie de márgenes comerciales o de indicadores de utilidad correspondientes a un sector específico.

c) Simplificación administrativa

4.102 Un régimen de protección simplificaría la tarea de la Administración tributaria. Una vez establecido el grupo de contribuyentes beneficiarios del régimen de protección, estos contribuyentes no requerirían más que de una inspección mínima de sus precios de transferencia o de los resultados de sus operaciones vinculadas. La Administración tributaria podría entonces asignar mayores recursos a la inspección de otras operaciones y de otros contribuyentes.

iv) *Problemas que plantea la utilización de regímenes de protección*

4.103 La existencia de un régimen de protección para una categoría determinada de contribuyentes podría presentar un cierto número de consecuencias adversas, que las Administraciones tributarias deben ponderar cuidadosamente con relación a los beneficios que esperan. Estas preocupaciones resultan del hecho de que:

- a) la aplicación del régimen de protección en un país determinado puede afectar no solamente el cálculo del impuesto en esa jurisdicción, sino que también puede repercutir sobre el cálculo del impuesto para las empresas asociadas de otros países;
- b) es difícil establecer criterios satisfactorios para los regímenes de protección, y en consecuencia pueden potencialmente producir precios o resultados que no sean conformes al principio de plena competencia.

Esta cuestión puede examinarse desde diversas perspectivas.

4.104 En el contexto de un régimen de protección, los contribuyentes pueden estar exonerados de la obligación de aplicar un método concreto de determinación de precios, o incluso de utilizar cualquier método de determinación de precios con fines tributarios. Cuando el régimen de protección establece un método simplificado de determinación de precios de transferencia, sería poco probable que este método fuera en todos los casos el más apropiado para la situación concreta de un contribuyente sometido a las reglas generales en materia de precios de transferencia. Por ejemplo, un régimen de protección puede establecer un margen de utilidad mínimo expresado en porcentaje en el ámbito de un método del beneficio, cuando el contribuyente hubiera podido utilizar el método del precio comparable en el mercado libre u otros métodos basados en las operaciones.

4.105 En este caso, podría considerarse que existe una incompatibilidad con el principio de plena competencia, que exige la utilización de un método de determinación de precios coherente con las condiciones que se habrían convenido entre partes independientes, realizando operaciones comparables en el mercado libre y en condiciones comparables. Algunos sectores en los que los bienes, las materias primas o los servicios están normalizados y los precios de mercado son ampliamente conocidos --por ejemplo, el sector del petróleo o de la minería o el sector de servicios financieros-- podrían posiblemente aplicar un régimen de protección con un alto grado de precisión, apartándose menos, en consecuencia, del principio de plena competencia. Pero incluso en estos segmentos industriales se produce un conjunto amplio de resultados que un régimen de protección, posiblemente no adaptaría satisfactoriamente para las Administraciones tributarias. Además, la existencia de precios de mercado hechos públicos facilitaría presumiblemente la utilización de métodos basados en las operaciones, en cuyo caso no habrá necesidad de un régimen de protección.

4.106 Aún asumiendo que el método de determinación de precios establecido en un régimen de protección se adapte a la situación concreta de determinados casos, la aplicación de un régimen semejante sacrifica la precisión en la declaración del precio de transferencia. Esto es inherente a la misma naturaleza de los regímenes de protección, ya que en ellos, los precios de transferencia se establecen principalmente tomando como referencia un objetivo estandarizado y no las características individuales de la operación como se hacía bajo el principio de plena competencia. De lo anterior se sigue que los precios o resultados conformes al objetivo estandarizado pueden no ser precios o resultados de plena competencia.

4.107 Los regímenes de protección corren el riesgo de ser arbitrarios desde el momento en que raramente se ajustan de manera exacta a las diversas situaciones de las empresas, aun cuando éstas pertenezcan al mismo sector o rama de actividad. Esta arbitrariedad no se minimizaría sino con gran dificultad, dedicando a numerosos agentes especializados a la recopilación, comparación y actualización permanente de todo un conjunto de informaciones relativas a la evolución de los precios y a las modalidades de fijación de los

mismos. Obtener la información pertinente para el establecimiento y seguimiento de los parámetros del régimen de protección puede, en consecuencia, imponer pesadas cargas administrativas sobre las Administraciones tributarias, porque tal información puede no estar fácilmente disponible, pudiendo obtenerse solamente a través de investigaciones en profundidad sobre los precios de transferencia. Por tanto, la extensión de las investigaciones necesarias para establecer los parámetros de un régimen de protección de forma suficientemente precisa como para cumplir el principio de plena competencia perjudicaría una de las finalidades del régimen de protección; a saber, la simplicidad administrativa.

a) *Riesgo de doble imposición y dificultades en el procedimiento amistoso.*

4.108 Desde un punto de vista práctico, el problema más importante que plantean los regímenes de protección reside en su impacto internacional. Los regímenes de protección podrían afectar la estrategia de determinación de precios por parte de las sociedades. La existencia de "objetivos" fijados por un régimen de protección puede inducir a los contribuyentes a modificar los precios que habrían cargado en otras circunstancias a las empresas asociadas, con la finalidad de incrementar sus utilidades para cumplir los objetivos y evitar de esta manera la comprobación de sus precios de transferencia en el curso de una auditoría. El riesgo de una declaración en exceso de la renta imponible en el país que concede el régimen de protección aumenta cuando este país sanciona fuertemente el no cumplimiento en la declaración o el incumplimiento de los requisitos documentales, lo cual estimula todavía más a los contribuyentes a actuar de suerte que sus precios de transferencia sean aceptados sin ulteriores revisiones.

4.109 Los contribuyentes pueden valorar la certidumbre que les procura el régimen de protección hasta el punto de elevar los precios facturados a las empresas asociadas, con la finalidad de disfrutar del beneficio de este régimen, aun cuando estos precios de transferencia sean superiores a los precios de plena competencia que hubieran utilizado, habida cuenta de sus circunstancias específicas. En este caso, el régimen de protección puede resultar ventajoso para la Administración tributaria que lo concede, porque los contribuyentes residentes declararan más rentas imponibles. Por otro lado, el régimen de protección penalizaría a la vez a las empresas asociadas y a sus Administraciones tributarias, ya que estas empresas declararían menos utilidades y rentas imponibles en sus respectivas jurisdicciones. Se crearía, en consecuencia, un problema de reparto apropiado de ingresos tributarios entre las dos categorías de jurisdicciones tributarias.

4.110 En efecto, en tales casos, la Administración tributaria del país afectado negativamente por este régimen puede no estar dispuesta a aceptar los precios facturados a su contribuyente con ocasión de operaciones con empresas asociadas del país que acuerda el régimen de protección. Estos precios pueden diferir de los obtenidos en estas jurisdicciones con los métodos de cálculo de los precios de transferencia conformes al principio de plena competencia. Se podría esperar que las Administraciones tributarias extranjeras discutieran los precios resultantes de la aplicación del régimen de protección, con el riesgo para el contribuyente de sufrir una doble imposición.

4.111 A primera vista, se podría argumentar que la posibilidad de doble imposición anularía los objetivos de certidumbre y simplicidad perseguidos originalmente por el contribuyente al elegir el régimen de protección. Sin embargo, los contribuyentes pueden considerar que una doble imposición limitada constituye un precio aceptable a pagar por no tener que cumplir las complejas reglas de fijación de precios de transferencia.

4.112 De ello se sigue que la doble imposición puede no ser, en sí misma, un factor de descalificación de los regímenes de protección. Se puede argumentar que el contribuyente debería decidir, por sí mismo, si el riesgo de doble imposición es aceptable al optar o no por el régimen de protección. Sin embargo, para asegurar que los contribuyentes tomen tal decisión claramente en función de este aspecto fundamental, sería necesario que el país que ofrece el régimen de protección hiciese saber claramente si intentaría o no atenuar la doble imposición que pueda resultar del régimen de protección. Desde el momento en que el régimen de protección otorga al contribuyente el privilegio de eludir toda revisión o auditoría ulterior de los precios de transferencia derivados de su aplicación y, en que los precios o resultados obtenidos, por la naturaleza de los regímenes de protección, no son por definición más que una aproximación de los que se obtendrían aplicando el principio de plena competencia, sería del todo normal que el contribuyente estuviera igualmente dispuesto, cuando opte por un régimen de protección, a soportar la doble imposición internacional que puede resultar de la no aceptación, por una Administración tributaria extranjera, de los precios de transferencia practicados en el marco de dicho régimen. Esto implicaría lógicamente que los contribuyentes que opten por un régimen de protección deberían, en general, perder el derecho de llevar ante las Autoridades competentes los casos de doble imposición cuando la utilización del régimen de protección diera como resultado la doble imposición.

internacional. La atenuación de la doble imposición atribuible a la elección de un régimen de protección por un contribuyente sólo debería ser concedida en el país extranjero si el contribuyente puede demostrar que los resultados obtenidos en aplicación del régimen de protección son conformes al principio de plena competencia.

4.113 Sin embargo, los ajustes de los precios de transferencia realizados por Administraciones tributarias serán más complejos cuando la multinacional se haya decidido por un régimen de protección en otro país, porque el contribuyente discutirá probablemente el ajuste para evitar la doble imposición. Como los procedimientos amistosos no permiten, generalmente, ajustar a la baja los precios o resultados establecidos en el contexto de un régimen de protección, la aplicación de tal régimen puede tener un efecto negativo para la Administración tributaria de los países extranjeros.

4.114 La adopción de regímenes de protección en un país puede obligar a las Administraciones tributarias de otros países a examinar la política de precios de transferencia de todas las empresas asociadas con empresas que han elegido un régimen de protección, a fin de identificar los eventuales casos de inconsistencia con el principio de plena competencia. De no hacerlo así puede producirse una transferencia de ingresos fiscales desde estos países en beneficio del país que ha acordado el régimen de protección. En consecuencia, la simplificación administrativa obtenida por la Administración tributaria del país que acuerda el régimen de protección se obtendría a expensas de otros países, quienes, para proteger su propia base de imposición, deberían determinar sistemáticamente si los precios o resultados autorizados dentro del régimen de protección son compatibles con los que se conseguirían en aplicación de sus propias reglas de precios de transferencia. El trabajo administrativo que se ha evitado en el país que concede el régimen de protección se desplaza de esta manera hacia las jurisdicciones extranjeras.

4.115 Los riesgos de doble imposición no sólo existen cuando un único país adopta un régimen de protección. La adopción de un régimen de protección por diversos países no evitará la doble imposición si cada jurisdicción fiscal adopta procedimientos y métodos contradictorios. Los parámetros tenidos en cuenta en los regímenes de protección de dos países para ramas específicas de actividad serán sin duda diferentes, ya que ambos países querrán preservar sus ingresos tributarios. En teoría, la coordinación internacional podría conseguir un grado de armonización de los sistemas nacionales necesario para evitar la doble imposición. Pero, en la práctica, es bastante improbable que dos jurisdicciones puedan armonizar regímenes de protección contradictorios de manera que se elimine la doble imposición.

b) *Posibilidad de favorecer la planificación fiscal*

4.116 Los regímenes de protección abrirían igualmente a los contribuyentes posibilidades de planificación fiscal. Las empresas pueden tener un incentivo para modificar sus precios de transferencia a fin de transferir rentas imponibles a otras jurisdicciones. Esto puede favorecer la evasión fiscal, en la medida en que los contribuyentes utilicen mecanismos artificiales para sacar partido de los regímenes de protección.

4.117 Si un régimen de protección estuviera basado en la media de un sector, podrían existir oportunidades de planificación fiscal para los contribuyentes con una rentabilidad superior a la media. Por ejemplo, una empresa con una estructura eficiente de costos que venda a precios de plena competencia puede estar obteniendo un margen del 15 por ciento sobre las ventas a empresas asociadas. Esta empresa tendría interés en optar por el régimen de protección que provea un margen del 10 por ciento. En el ámbito del régimen de protección, la empresa sería sometida a imposición sobre una utilidad subvaluada, independientemente del hecho de que los precios de transferencia para operaciones vinculadas sean sensiblemente inferiores a los precios de plena competencia. En consecuencia se produciría una transferencia de renta imponible al extranjero. A gran escala, esto podría traducirse en una considerable pérdida de ingresos fiscales para el país que ofrece el régimen de protección. Por la concepción misma del mecanismo, la Administración tributaria no tendría ningún recurso para contrarrestar tales transferencias de utilidades.

4.118 Los regímenes de protección pueden potencialmente producir una subimposición de las rentas a escala internacional, desde el momento en que resultan precios o utilidades que no se aproximan a los obtenidos en aplicación del principio de plena competencia y que permiten transferir rentas sujetas a imposición hacia países de baja fiscalidad o hacia paraísos fiscales.

4.119 Corresponde a cada país decidir si está dispuesto a sufrir una cierta erosión de su base imponible por poner en práctica un régimen de protección. El aspecto fundamental para tomar tal decisión de política fiscal

es el campo de aplicación y el atractivo del régimen de protección para los contribuyentes, por una parte, y la erosión de ingresos fiscales, por otra. Cuanto más atractivo sea un régimen de protección para los contribuyentes, más contribuyentes elegirán el régimen, reduciendo de esta manera la carga administrativa de la Administración tributaria. Pero, por otra parte, cuanto más interesante sea el régimen de protección más se agrava el riesgo de pérdida de ingresos debido a una disminución en la declaración de los ingresos. Sin embargo, la magnitud respectiva de los costes y beneficios de tal opción es irrelevante si la Administración tributaria no está dispuesta, como cuestión de principio, a renunciar a una parte de sus prerrogativas en materia de imposición.

c) *Cuestiones de equidad y de uniformidad*

4.120 Finalmente, los regímenes de protección dan lugar a problemas de equidad y uniformidad. Al establecer un régimen de protección, se crean dos conjuntos distintos de reglas en la determinación de los precios de transferencia: uno que requiere la conformidad de los precios con el principio de plena competencia y otro que requiere la conformidad con condiciones diferentes y más sencillas. Toda vez que deberían fijarse necesariamente ciertos criterios para diferenciar a los contribuyentes con derecho al régimen de protección de los demás contribuyentes, puede suceder que, en ciertas circunstancias, dos contribuyentes similares y posiblemente competidores se sitúen en lados opuestos del umbral del régimen de protección y, estén, en consecuencia, sometidos a un trato tributario diferente: uno, que se rige por las reglas del régimen de protección y, de esta manera, está exento del cumplimiento de las obligaciones normales; y el otro que se ve obligado a respetar en todos los casos el principio de plena competencia (ya porque la empresa de hecho trate en condiciones de plena competencia o porque esté sujeta a una legislación sobre precios de transferencia fundada sobre el principio de plena competencia). Un tratamiento tributario preferencial bajo un régimen de protección para una categoría específica de contribuyentes puede implicar una discriminación y una distorsión de la competencia.

v) *Recomendaciones para la utilización del régimen de protección*

4.121 El análisis anterior sugiere que, aun cuando pueden conseguir un cierto número de objetivos relativos al cumplimiento y a la gestión de las reglas sobre precios de transferencia, los regímenes de protección presentan problemas fundamentales. En efecto, podrían tener potencialmente efectos negativos sobre las decisiones en materia de precios de las empresas que efectúen operaciones vinculadas. Pueden tener también repercusiones negativas sobre los ingresos fiscales del país que aplica el régimen de protección, así como de los países cuyas empresas asociadas realizan operaciones vinculantes con contribuyentes que han elegido un régimen de protección. Pero, sobre todo, los regímenes de protección no son generalmente compatibles con la aplicación de precios de transferencia conformes al principio de plena competencia. Estos inconvenientes deben ser evaluados en relación con los beneficios esperados de los regímenes de protección; a saber, la certidumbre y la simplicidad del cumplimiento para el contribuyente y el aligeramiento de la carga administrativa para la Administración tributaria.

4.122 Bajo una administración normal de las leyes tributarias, no puede garantizarse una certidumbre para el contribuyente puesto que la Administración tributaria debe conservar la posibilidad de revisar todos los elementos de cálculo del impuesto sobre la renta del contribuyente, particularmente en el área de los precios de transferencia. Fundamentalmente, la aplicación de un régimen de protección significa que la Administración tributaria renuncia en parte a sus prerrogativas en beneficio de la aplicación de reglas automáticas. Las Administraciones tributarias pueden no estar dispuestas a llegar tan lejos y tal vez consideren esencial mantener la posibilidad de verificar la exactitud de la del contribuyente y de su base imponible. Además la sencillez del cumplimiento puede estar a menudo subordinada a otros objetivos de política fiscal, como la aportación de documentación comprobatoria, la presentación de declaraciones razonables y adecuadas y la prevención de la evasión fiscal.

4.123 Por otra parte, las Administraciones tributarias disponen en un plano general de una gran flexibilidad para la gestión de la legislación tributaria. Pueden elegir la opción de concentrar más recursos en casos que afecten a grandes contribuyentes o que se caractericen por una proporción importante de operaciones vinculadas, mostrándose más tolerantes respecto a los pequeños contribuyentes. Ciertamente, unas prácticas administrativas más flexibles en relación con los pequeños contribuyentes no constituyen un sustituto de un régimen formal de protección pero pueden conseguir, hasta cierto punto, los mismos objetivos perseguidos por los regímenes de protección. Tomando en cuenta las consideraciones anteriores, los regímenes de excepción a favor de ciertas categorías de contribuyentes respecto a la determinación precios de transferencia,

generalmente no son consideradas convenientes, consecuentemente, la utilización de regímenes de protección no es recomendable.

F. Acuerdos previos sobre precios de transferencia

i) Definición y características de los acuerdos previos sobre precios de transferencia

4.124 Un acuerdo previo en materia de precios de transferencia (APP) es un acuerdo que determina, con carácter previo a las operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios (relativos, por ejemplo, al método de cálculo, los elementos de comparación, los ajustes pertinentes a introducir y las hipótesis de base referentes a eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período. Un APP se inicia formalmente a instancias del contribuyente y supone negociaciones entre el contribuyente, una o más empresas asociadas y una o más Administraciones tributarias. Los APP tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales --de naturaleza administrativa, judicial y de tratados-- de resolver los problemas derivados de los precios de transferencia. Pueden ser de la máxima utilidad cuando los mecanismos tradicionales fallan o son difíciles de aplicar.

4.125 Una de las cuestiones claves en el concepto del APP es la correspondiente a su grado de especificidad al establecer los precios de transferencia de un contribuyente a lo largo de cierto número de años; por ejemplo, ¿es necesario definir el método de determinación de precios de transferencia o fijar resultados más específicos?. En general, es preciso ser muy prudente si el APP va más allá de la metodología, de sus modalidades de aplicación y de las hipótesis fundamentales, dado que las conclusiones más específicas se fundan en predicciones de eventos futuros.

4.126 La fiabilidad de una predicción utilizada en un APP es función a la vez de la naturaleza de esta predicción y de las hipótesis fundamentales sobre las cuales se basa la predicción. Por ejemplo, no sería razonable considerar que, en condiciones de plena competencia, el tipo de interés para préstamos a corto plazo de una empresa determinada en el contexto de un grupo siga siendo igual al 6 por ciento durante los tres años siguientes. Una predicción más plausible sugeriría que ese tipo de interés fuera igual al LIBOR incrementado en un porcentaje fijo. Esta predicción sería incluso más fiable si se añadiese una hipótesis básica relativa a la clasificación crediticia (por ejemplo, que el incremento del LIBOR será modificado si la clasificación crediticia cambia).

4.127 Otro ejemplo: no sería apropiado fijar una fórmula de reparto (split) del beneficio entre empresas asociadas si se espera que la asignación de funciones entre estas últimas sea inestable. Sería por el contrario posible utilizar una fórmula de reparto del beneficio si determinadas hipótesis fundamentales permitiesen articular adecuadamente el papel de cada empresa. En ciertos casos resultaría factible formular una predicción razonable, en relación con un apropiado porcentaje real de participación de utilidades, si se puede apoyar sobre condiciones suficientes.

4.128 Para decidir sobre el grado de especificidad de un APP en un caso particular, las Administraciones tributarias deberían reconocer que son las predicciones concernientes a la evolución futura de las utilidades contempladas en forma absoluta las que parecen las menos plausibles. Se podrían utilizar como elementos comparables las tasas de utilidad de empresas independientes, pero éstas son a menudo volátiles y difíciles de prever. El uso de hipótesis de base pertinentes y la utilización de rangos (o intervalos) permitirán predicciones más fiables. Los datos históricos referentes a una rama de actividad pueden constituir igualmente una referencia útil.

4.129 En resumen, la fiabilidad de una predicción depende de los hechos y circunstancias de cada caso particular. Los contribuyentes y las Administraciones tributarias deben prestar una gran atención a la fiabilidad de las predicciones al plantearse el enfoque de un APP. Las predicciones no fiables no deberían incluirse en un APP. En general, podrá formularse una predicción más fiable sobre la pertinencia de un método y de su aplicación, así como sobre las hipótesis de base realizadas, que sobre la correspondiente a resultados futuros (nivel de precios o de utilidades).

4.130 En algunos países existen acuerdos unilaterales en los que la Administración tributaria y el contribuyente de su jurisdicción establecen un convenio sin la intervención de otras Administraciones tributarias interesadas. Sin embargo, un APP unilateral puede tener una incidencia en la responsabilidad

tributaria de empresas asociadas situadas en otra Administración tributaria. Cuando los APP unilaterales están permitidos, las Autoridades competentes de los otros países afectados deberían ser informadas lo antes posible del procedimiento, a fin de determinar si ellas están dispuestas, --y pueden considerarlo-- a un acuerdo bilateral en el ámbito del procedimiento amistoso.

4.131 Debido a los problemas de doble imposición, la mayor parte de los países prefiere los APP bilaterales o multilaterales (es decir, un acuerdo con uno o varios países) y, en efecto, ciertos países no conceden un APP unilateral (es decir, el APP entre el contribuyente y una sola Administración tributaria) a los contribuyentes de su jurisdicción. El procedimiento bilateral (o multilateral) ofrece muchas más posibilidades de reducir el riesgo de doble imposición, de ser equitativo para el conjunto de Administraciones tributarias y de contribuyentes afectados y de ofrecer más certidumbre a los contribuyentes. Asimismo, en ciertos países la legislación interna no permite a las Administraciones tributarias concluir directamente con el contribuyente un acuerdo obligatorio, de manera que un APP sólo puede firmarse con la Autoridad competente de un Estado con el que se tiene un Convenio, en el marco del procedimiento amistoso. A los efectos de las discusiones que siguen, no se tendrá en cuenta en los APP los acuerdos unilaterales, salvo referencia específica a un APP unilateral.

4.132 Las Administraciones tributarias pueden considerar que los APP son particularmente útiles en las cuestiones de reparto del beneficio o de imputación de rentas que se plantean en el contexto de operaciones mundiales sobre títulos y sobre mercancías e igualmente en aquellas derivadas de acuerdos multilaterales de reparto de costes. El concepto de APP puede resultar también útil en la resolución de las cuestiones que plantea el artículo 7 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre problemas de imputación y operaciones de establecimientos permanentes y de sucursales.

4.133 Los APP, incluso cuando son unilaterales, difieren en ciertos puntos de las tradicionales resoluciones que algunas Administraciones tributarias pueden emitir a solicitud de los contribuyentes. Un APP valora generalmente elementos de hecho, mientras que las resoluciones tradicionales se limitan generalmente a la interpretación de cuestiones de naturaleza legal, sobre la base de los datos presentados por el contribuyente. En el caso de una resolución tradicional a instancia de parte, la Administración tributaria puede que no se cuestione los hechos subyacentes, mientras que en un APP es probable que los hechos sean analizados en profundidad. Además, un APP cubre generalmente varias operaciones, varias categorías de operaciones recurrentes o la totalidad de las operaciones internacionales del contribuyente para un determinado período de tiempo. Por el contrario, la resolución tradicional a instancias de parte generalmente sólo es vinculante para una determinada operación.

4.134 La cooperación de las empresas asociadas es vital para el éxito de las negociaciones que desembocarán en el APP. Por ejemplo, las empresas asociadas deberían normalmente indicar a las Administraciones tributarias el método que ellas juzgan más adecuado dada su situación particular. Las empresas asociadas deberían igualmente presentar la documentación en apoyo de su propuesta que incluiría, por ejemplo, los datos referentes al sector, a los mercados y países a los que se extenderá el acuerdo. Además, las empresas asociadas podrán identificar las operaciones en el mercado libre que son comparables o similares a sus operaciones, desde el punto de vista de las actividades económicas ejercidas y de las condiciones de precios de transferencia; por ejemplo, los costes económicos y los riesgos incurridos, etc., y efectuar un análisis funcional tal como se describe en el Capítulo I del presente Informe.

4.135 En general, las empresas asociadas están autorizadas para participar en el procedimiento de obtención de un APP, presentando el caso y negociando con las Autoridades fiscales implicadas, suministrando a las mismas la información necesaria y buscando el acuerdo en materia de precios de transferencia. Desde el punto de vista de las empresas asociadas, esta posibilidad de intervenir puede aparecer como una ventaja en relación con el procedimiento amistoso convencional.

4.136 Una vez concluido el procedimiento de un APP, las Administraciones tributarias deberían garantizar a las empresas asociadas de su jurisdicción que no se efectuará ningún ajuste de precio de transferencia en tanto los contribuyentes cumplan las cláusulas de los acuerdos. El APP debería contener igualmente, para años futuros, una cláusula de revisión o de anulación (quizás tomando como referencia un rango) en caso de modificación importante de las operaciones del sector o de circunstancias económicas imprevisibles (por ejemplo, modificaciones importantes de los tipos de cambio) con una incidencia importante en la fiabilidad del método utilizado, de tal forma que empresas independientes hubieran considerado estos cambios significativos para la fijación de sus precios de transferencia.

4.137 Un APP puede referirse al conjunto de los precios de transferencia de un contribuyente (es la solución preferida por ciertos países) o dejar al contribuyente la posibilidad de limitar su petición de APP a filiales o a operaciones entre empresas determinadas. En general, el APP no se aplicaría más que a ejercicios futuros y operaciones futuras; su duración estaría en función de la rama de actividad, de los productos o de las operaciones en cuestión. Las empresas asociadas podrán limitar su petición a ejercicios futuros concretos. El APP podrá, asimismo, abrir la posibilidad de aplicar el método convenido de fijación de precios de transferencia para resolver problemas similares que se hayan planteado en ejercicios anteriores no prescritos. Sin embargo, aplicarlo de esa manera requeriría el acuerdo de la Administración tributaria, del contribuyente y, en su caso, de la Administración del Estado con el que se haya concluido un Convenio fiscal.

4.138 Naturalmente, cada Administración tributaria firmante del APP querrá efectuar un seguimiento del cumplimiento del acuerdo por parte de los contribuyentes de su jurisdicción, lo que podrá realizar en general de dos maneras. En primer lugar, podrá exigir al contribuyente un informe anual demostrando la conformidad de sus precios de transferencia con las condiciones previstas en el APP y mostrando la relevancia de las hipótesis fundamentales. En segundo lugar, podrá continuar el examen de la situación del contribuyente en el seno de sus auditorías regulares, sin evaluar de nuevo la validez del método. En su lugar, la Administración tributaria puede limitar la inspección de los precios de transferencia a la verificación de los datos iniciales sobre los que se ha fundado la propuesta del APP y a la determinación de si el contribuyente ha cumplido o no con los términos y condiciones del APP. Podrá, igualmente, revisar la fiabilidad y precisión de las informaciones consignadas en el APP y en los informes anuales, así como de la aplicación sistemática del método establecido. Cualquier otra cuestión no vinculada con el APP cae dentro del procedimiento ordinario de inspección.

4.139 El APP debería poder ser objeto de cancelación, incluso retroactivamente, en caso de fraude o de presentación inadecuada de la información en el curso de las negociaciones del APP, o en caso de inobservancia por el contribuyente de las condiciones previstas en el APP. En el caso de cancelación o revocación de un APP, la Administración tributaria que lo propone debería informar a las otras Administraciones de su intención y de sus motivos.

ii) Enfoques posibles para las reglas jurídicas y administrativas que regulan los acuerdos previos sobre precios de transferencia

4.140 Los APP, que involucran a la Autoridad competente de un país con el cual existe Convenio fiscal, deberían considerarse dentro del ámbito del procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, aunque tales acuerdos no sean especialmente mencionados en el mismo. El párrafo 3 de dicho artículo dispone que las Autoridades competentes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantea la interpretación o aplicación del Convenio, recurriendo al procedimiento amistoso. Aunque el párrafo 32 de los Comentarios indica que las cuestiones cubiertas en este párrafo son dificultades de una naturaleza general referentes a una categoría de contribuyentes, reconoce expresamente que las cuestiones pueden surgir en relación con un caso individual. En un cierto número de casos, si los APP se han iniciado, es porque la aplicación de reglas en materia de precios de transferencia a una categoría particular de contribuyentes origina dudas y dificultades. El párrafo 3 del artículo 25 indica igualmente que las Autoridades competentes pueden consultarse con la finalidad de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio. Los APP bilaterales deberían entrar en esta disposición porque uno de sus objetivos es evitar la doble imposición. El Convenio prevé ajustes por precios de transferencia, pero no indica métodos ni procedimientos particulares distintos del principio de plena competencia establecido en el artículo 9. Se podría pues considerar que los APP están autorizados por el párrafo 3 del artículo 25, ya que los supuestos específicos de precios de transferencia sometidos a un APP no están de otra manera contemplados en el Convenio. El artículo 26, relativo al intercambio de información, podría igualmente facilitar los APP, ya que dispone la cooperación entre Autoridades competentes bajo la forma de intercambio de información.

4.141 Las Administraciones tributarias podrían adicionalmente apoyarse sobre las prerrogativas generales que les confiere su ley interna, en el campo de la administración de los impuestos, para concluir los APP. En ciertos países las Administraciones tributarias están habilitadas para formular directrices administrativas o procedimentales específicas para los contribuyentes, que describen el régimen fiscal de las operaciones y el método adecuado de fijación de precios. Como se ha mencionado anteriormente, las leyes generales tributarias de ciertos países miembros de la OCDE incluyen disposiciones que permiten a los contribuyentes obtener resoluciones específicas a sus consultas con diferentes finalidades. Aun si esas resoluciones no han sido concebidas específicamente para los APP, su campo de aplicación es a menudo suficientemente amplio para cubrirlos.

4.142 Algunos países no pueden, en virtud de su derecho interno, emitir los APP. Sin embargo, cuando un Convenio fiscal contiene una cláusula relativa al procedimiento amistoso --similar al artículo 25 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE--, las Autoridades competentes deberían, en general, estar autorizadas para emitir un APP si los problemas que plantean los precios de transferencia fueran susceptibles de acarrear la doble imposición o plantear dificultades o dudas en cuanto a la interpretación o aplicación del Convenio. Tal acuerdo sería jurídicamente obligatorio para los dos Estados y crearía derechos para los contribuyentes implicados. En la medida en que los Convenios de doble imposición tienen una mayor jerarquía sobre el derecho interno, la ausencia de base jurídica en derecho interno para autorizar un APP no impediría la aplicación del mismo sobre la base de un procedimiento amistoso.

iii) Ventajas de los acuerdos previos sobre precios de transferencia

4.143 Un programa de APP puede ser muy útil para los contribuyentes porque elimina la incertidumbre y hace más previsible el régimen tributario de las operaciones internacionales. Asumiendo que se han respetado las hipótesis fundamentales, el APP constituye para los contribuyentes implicados un factor de seguridad jurídica para el régimen tributario de las operaciones sujetas a precios de transferencia a las que se refiere el APP, y durante un período fijo de tiempo. En ciertos casos, un APP puede también otorgar una posibilidad de prorrogar el período de tiempo al cual se aplica. Cuando el plazo de vigencia de un APP expira, puede también existir la oportunidad para las Administraciones tributarias y los contribuyentes afectados de renegociarlo. Gracias a la certidumbre que suministra un APP, el contribuyente puede estar en mejor posición para prever sus responsabilidades tributarias, creando en consecuencia un entorno fiscal que es favorable a la inversión.

4.144 Los APP constituyen la ocasión para que las Administraciones tributarias y los contribuyentes se consulten y cooperen en un espíritu de concertación. La posibilidad que se ofrece de examinar problemas fiscales complejos en un ambiente más sereno que el de una inspección de precios de transferencia puede favorecer la libre circulación de informaciones entre todas las partes implicadas con la finalidad de llegar a un resultado que sea jurídicamente correcto y realizable en la práctica. La ausencia de confrontación puede igualmente conducir a una mayor objetividad en la revisión de los datos e informaciones suministrados que en un contexto más o menos contencioso (por ejemplo, en un proceso). Las consultas y la cooperación necesarias entre Administraciones tributarias, para la puesta en práctica de un programa de APP, se traduce igualmente en relaciones más estrechas entre los países parte en un Convenio en lo que se refiere a la fijación de precios de transferencia.

4.145 Un APP puede evitar a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias las inspecciones y las controversias largas y costosas a que pueden dar lugar los precios de transferencia. Habiéndose llegado a un APP, las Administraciones tributarias necesitarán menos recursos para subsiguientes inspecciones de las declaraciones fiscales del contribuyente, porque tendrán más información sobre el contribuyente. Sin embargo, podrá ser aún difícil un seguimiento de la aplicación del Acuerdo. El procedimiento del APP puede en sí mismo, igualmente, hacer ahorrar tiempo tanto a los contribuyentes como a las Administraciones tributarias en relación con las inspecciones tradicionales, aunque en conjunto puede no haber un ahorro neto de tiempo; por ejemplo, en los países que no tienen un procedimiento de auditoría y donde la existencia de un APP puede no afectar directamente al importe de los recursos destinados al cumplimiento de la legislación tributaria.

4.146 Los APP bilaterales y multilaterales reducen sustancialmente o eliminan la posibilidad de doble imposición o de no imposición, jurídica o económica, desde el momento en que participan todos los Estados implicados. Por el contrario, los APP unilaterales no aportan certidumbre en la reducción de la doble imposición, porque las Administraciones tributarias afectadas por las operaciones cubiertas por el APP pueden considerar que la metodología adoptada no da lugar a un resultado conforme al principio de plena competencia. Además los APP bilaterales o multilaterales pueden mejorar el procedimiento amistoso reduciendo significativamente el tiempo necesario para alcanzar un acuerdo, en la medida en que las Autoridades competentes están tratando con datos actuales y no con datos referentes a ejercicios anteriores, cuya obtención puede ser difícil y exigir un tiempo.

4.147 Las obligaciones de comunicación de informaciones en el contexto de un programa de APP y el espíritu de cooperación que preside la negociación del APP pueden permitir a las Administraciones tributarias comprender mejor ciertas operaciones internacionales complejas a las que se dedican las multinacionales. Gracias a un programa de APP, es posible conocer y comprender mejor los aspectos extremadamente técnicos

y los elementos de hecho de ciertas operaciones, como el comercio internacional y los aspectos fiscales que presentan. El desarrollo de competencias muy especializadas sobre ciertos sectores o ciertos tipos de operaciones posibilitará que las Administraciones tributarias den un mejor servicio a otros contribuyentes que se encuentren en situaciones similares. A través de un programa de APP, las Administraciones tributarias acceden a datos sectoriales muy útiles y a análisis de métodos de fijación de precios en un ambiente de cooperación.

iv) *Desventajas de los acuerdos previos sobre precios de transferencia*

4.148 Los APP unilaterales pueden presentar serios problemas tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes. Desde el punto de vista de otras Administraciones tributarias, pueden plantearse problemas si éstas se muestran disconformes con las conclusiones del APP. Desde el punto de vista de las empresas asociadas, uno de estos problemas se refiere a la incidencia que pueden tener sobre su comportamiento. Contrariamente a los APP bilaterales o multilaterales, los APP unilaterales pueden no reducir la incertidumbre para el contribuyente implicado, ni la doble imposición económica o jurídica para el grupo multinacional. Si el contribuyente, a fin de evitar largas y costosas investigaciones sobre los precios de transferencia o sanciones excesivas, acepta un acuerdo que se traduce en una sobreimputación de rentas en beneficio del país con el que ha concluido el APP, la carga administrativa se desplazará desde el país que acuerda el APP a otras jurisdicciones tributarias. Estos motivos no deberían llevar a los contribuyentes a concluir un APP.

4.149 Los APP unilaterales plantean otro problema, el del ajuste correlativo. La flexibilidad que ofrece un APP puede conducir a que el contribuyente y la empresa asociada acomoden sus precios dentro del rango autorizado en el APP. En un APP unilateral es absolutamente necesario que esta flexibilidad preserve el principio de plena competencia, ya que una Autoridad competente extranjera probablemente rehusará efectuar un ajuste correlativo que se derive de un APP no conforme, desde su punto de vista, al principio de plena competencia.

4.150 Un APP puede presentar otro posible inconveniente si se basa en predicciones concernientes a la evolución del mercado que no son fiables, sin contener las hipótesis fundamentales necesarias, tal como se analizó anteriormente. Para evitar el riesgo de doble imposición, es necesario que el programa de APP permanezca flexible, porque un APP rígido puede no reflejar satisfactoriamente las condiciones de plena competencia.

4.151 Un dispositivo de APP puede inicialmente suponer grandes esfuerzos para los servicios encargados de la comprobación de los precios de transferencia, porque las Administraciones tributarias deberán generalmente desviar recursos afectados a otras finalidades (por ejemplo, inspecciones, consultas, litigios, etc.). Los contribuyentes, preocupados por cumplir con sus objetivos empresariales y respetar sus calendarios, pueden demandar la conclusión de un APP en el plazo más breve posible, y el programa de APP en su conjunto dependerá a menudo de las exigencias de los medios empresariales. Estas exigencias pueden no coincidir con el programa de gestión de recursos de las Administraciones tributarias, que experimentarán dificultades para llevar adelante con eficiencia la negociación del APP y otros trabajos igualmente importantes. La renovación de un APP, sin embargo, probablemente tomará menos tiempo que su conclusión inicial. El proceso de renovación puede centrarse en la puesta al día y adaptación de los elementos de hecho, de los criterios, y cálculos sectoriales y económicos. Para evitar la doble imposición (o no imposición) será necesario, en el caso de los APP bilaterales, obtener el acuerdo de las Autoridades competentes de ambos Estados contratantes para su renovación.

4.152 Otro inconveniente potencial puede presentarse cuando una Administración tributaria ha acometido un cierto número de APP bilaterales que conciernen solamente a una parte de las empresas asociadas de un grupo multinacional. Puede existir una tendencia a concluir los APP ulteriores sobre bases similares a las de los acuerdos precedentes, sin tener suficientemente en cuenta las condiciones que se dan en otros mercados. Es necesario tener cuidado de no considerar los resultados de los APP anteriores como representativos de todos los mercados.

4.153 Se puede temer igualmente que, por su propia naturaleza, el procedimiento de APP interese a los contribuyentes que siempre han cumplido correctamente con sus obligaciones tributarias. En ciertos países, la experiencia ha mostrado que, la mayor parte de las veces, los contribuyentes interesados por los APP son las empresas muy grandes que son objeto de inspecciones periódicas y cuyos métodos de fijación de precios son examinados en cualquier caso. La diferencia en la inspección efectuada del precio de transferencia se referiría

más a la fecha que al contenido. Asimismo, no se ha demostrado que el APP sea de interés, exclusiva o principalmente, para dichos contribuyentes. Ciertamente parece que los contribuyentes, que han experimentado dificultades con las Administraciones tributarias en materia de precios de transferencia y que desean poner fin a las mismas, están a menudo interesados en la solicitud de un APP. Existe un grave riesgo de desviar hacia esos contribuyentes recursos y competencias que sería preferible destinar a la inspección de los contribuyentes menos escrupulosos, donde estos recursos podrían emplearse mejor reduciendo el riesgo de pérdida de recaudación. El equilibrio de recursos para facilitar el cumplimiento puede ser particularmente difícil de alcanzar porque un programa de APP suele requerir un personal muy experimentado y a menudo especializado. Las solicitudes de APP pueden concentrarse en áreas o sectores particulares --por ejemplo, las operaciones financieras a escala mundial--, lo cual puede sobrecargar el personal especializado que las Autoridades tributarias ya han asignado a esas áreas. Las Administraciones tributarias necesitan tiempo para formar expertos en campos especializados, con el fin de atender solicitudes impredecibles de APP por parte de los contribuyentes en esas áreas.

4.154 Además de las anteriores preocupaciones, existe un cierto número de posibles escollos, tal como se describen después, que se producirían cuando un programa APP no está convenientemente administrado. Las Administraciones tributarias que utilizan los APP deben realizar esfuerzos para eliminar estos obstáculos mientras se desarrolla la práctica de los APP.

4.155 Por ejemplo, un APP podría exigir informaciones específicas, sobre una rama de actividad o sobre un contribuyente, más detalladas que las necesarias para la inspección de un precio de transferencia. En principio, éste no debería ser el caso y la documentación requerida para un APP no tendría por qué ser más onerosa que para una inspección excepto que, en el contexto de un APP, la Administración tributaria necesitará disponer de precisiones referentes a las predicciones y a sus fundamentos, mientras que estos elementos no ocupan un lugar esencial en el contexto de una inspección de precios de transferencia, que se refiere a operaciones que ya han tenido lugar. De hecho, como se ha visto precedentemente, debería intentarse limitar la documentación para los APP, circunscribiéndola a los elementos relacionados con las prácticas empresariales del contribuyente. Es necesario que las Administraciones tributarias reconozcan que:

- a) son limitadas las informaciones accesibles al público referentes a competidores y a operaciones comparables;
- b) no todos los contribuyentes disponen de los medios para proceder a un análisis en profundidad del mercado; y
- c) solamente las sociedades matrices pueden estar perfectamente informadas de la política de fijación de precios en el seno del grupo.

4.156 Puede entenderse, igualmente, que un APP permita a la Administración tributaria estudiar las operaciones en cuestión con más profundidad que en caso de inspección de los precios de transferencia, al depender de los hechos y circunstancias. El contribuyente deberá suministrar informaciones detalladas sobre la fijación de sus precios de transferencia y ajustarse a cualquier otra obligación que la Administración tributaria le imponga para asegurar el respeto de las condiciones exigidas en el APP. Al mismo tiempo, el contribuyente no está exento de las inspecciones normales y periódicas a las que la Administración tributaria puede proceder sobre otros puntos. La conclusión de un APP no determina obligatoriamente que el contribuyente esté exento de una inspección de sus operaciones de precios de transferencia. El contribuyente podrá todavía tener que demostrar que ha cumplido de buena fe con los términos y condiciones del APP, que los principales enunciados del APP siguen siendo válidos, que los datos utilizados para aplicar el método escogido eran correctos, que las fundamentales sobre las que descansa el APP siguen siendo pertinentes y son aplicadas consistentemente y que el método es aplicado de manera coherente. Las Administraciones tributarias deberían, en consecuencia, actuar de manera que los procedimientos de APP no sean demasiado gravosos y no se impongan a los contribuyentes exigencias que vayan más allá de las condiciones de aplicación del APP.

4.157 Pueden plantearse igualmente problemas si las Administraciones tributarias hacen un uso abusivo, en sus prácticas inspectoras, de las informaciones obtenidas en un APP. Si el contribuyente retira su solicitud de APP o si ésta es rechazada después de la instrucción del expediente, las informaciones de carácter no fáctico que ha suministrado en el curso de esta solicitud, tales como ofertas de acuerdo, razonamientos, opiniones y juicios, no pueden considerarse utilizables a efectos de inspección. Además una petición

infructuosa de APP por parte de un contribuyente no debe incitar a la Administración tributaria a iniciar una inspección de su situación.

4.158 Las Administraciones tributarias deberían igualmente preservar la confidencialidad de los secretos mercantiles y de otras informaciones y documentos sensibles que se les ha suministrado durante el procedimiento de APP. En consecuencia, las normas internas contrarias a la divulgación de informaciones deben ser aplicadas. En caso de un APP bilateral, es necesario que las reglas en materia de confidencialidad se apliquen a los Estados con los que se haya concluido un Convenio fiscal, de suerte que se impida la divulgación al público de datos confidenciales.

4.159 Un programa de APP no podrán utilizarlo todos los contribuyentes porque el procedimiento puede ser costoso y largo y los pequeños contribuyentes no dispondrán generalmente de los recursos necesarios. Tal será el caso en particular si deben intervenir expertos independientes. Los APP pueden, en consecuencia, contribuir solamente a resolver casos de precios de transferencia de gran envergadura. Además, un programa de APP que exija medios importantes por parte de la Administración tributaria no podrá probablemente satisfacer más que una parte de las solicitudes. En la valoración de los APP, las Administraciones tributarias pueden atenuar estos problemas potenciales asegurándose de que las informaciones demandadas se corresponden con la importancia de las operaciones internacionales en cuestión.

v) *Recomendaciones*

a) *De orden general*

4.160 En el momento presente, solamente unos pocos países miembros de la OCDE tienen experiencia con los APP. Por el momento, los países con alguna experiencia parecen satisfechos con este programa, por lo que cabe esperar que, dándose las circunstancias apropiadas, la experiencia de los APP continuará desarrollándose. El éxito de los programas de APP es función de varios elementos: la atención prestada para determinar el grado adecuado de especificidad del acuerdo sobre la base de las hipótesis fundamentales, la buena gestión del programa y la existencia de adecuadas salvaguardias para evitar los escollos descritos anteriormente, a lo que hay que añadir la flexibilidad y el espíritu abierto que debe presidir este procedimiento.

4.161 Desde el punto de vista de la forma y del ámbito de aplicación de los APP, existen ciertos problemas continuos que exigen una mayor experiencia para resolverlos y llegar a un acuerdo entre los países miembros, siendo una de estas complicaciones la de los APP unilaterales. Aunque es demasiado pronto para formular una recomendación definitiva sobre si es necesario o no incentivar los programas de APP, parece sin embargo probable que, en ciertas circunstancias, estos dispositivos contribuirán a resolver las controversias sobre precios de transferencia. El Comité de Asuntos Fiscales se propone el seguimiento cuidadoso de todo uso más amplio de los APP y el fomento de una mayor coherencia en la práctica entre los países que utilizan este programa.

b) *Campo de aplicación de un acuerdo.*

4.162 En el examen del campo de aplicación de un acuerdo, los contribuyentes y las Administraciones tributarias han de prestar una atención particular a la fiabilidad de las predicciones, de manera que se excluyan aquellas no fiables. Es necesario, en general, una gran prudencia cuando el APP va más allá de la metodología aplicada, su aplicación y las hipótesis fundamentales. Véanse los párrafos 4.124-4.129.

c) *Acuerdos unilaterales versus bilaterales (multilaterales)*

4.163 En la medida de lo posible, un APP debería concluirse bilateralmente o multilateralmente entre las Autoridades competentes, por medio del procedimiento amistoso del Convenio correspondiente. En el ámbito de un APP bilateral, los contribuyentes corren menos peligro de sentirse obligados a concluir un APP, o de aceptar un acuerdo no conforme al principio de plena competencia, con la finalidad de evitar costosas y prolongadas inspecciones y eventuales sanciones. Además, un APP bilateral reduce enormemente los riesgos de no imposición o de doble imposición de las utilidades. Por otra parte, la conclusión de un APP a través del procedimiento amistoso puede constituir la única fórmula disponible para la Administración tributaria de un país cuya legislación interna no autoriza a concluir directamente con el contribuyente acuerdos vinculantes.

d) Igualdad de acceso de todos los contribuyentes a los APP

4.164 Como se ha visto anteriormente, el procedimiento del APP, por su propia naturaleza, puede "de facto" limitar su acceso a los grandes contribuyentes. La restricción de los APP a los grandes contribuyentes puede plantear cuestiones de igualdad y de uniformidad, desde el momento en que los contribuyentes que se encuentren en situaciones idénticas no deberían ser tratados differently. Un reparto flexible de los recursos de la inspección puede remediar estas preocupaciones. Quizás sea también necesario que las Administraciones tributarias contemplen la posibilidad de adoptar un procedimiento simplificado para los pequeños contribuyentes. Las Administraciones tributarias deberían procurar adaptar el nivel de investigación, en la evaluación de los APP, a la importancia de las operaciones internacionales en cuestión.

e) Adopción de acuerdos entre las Autoridades competentes relativos a los APP y mejora de procedimientos

4.165 Una uniformidad de las prácticas relativas a los APP entre los países que los utilizan podría ser beneficiosa tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes. En consecuencia, las Administraciones tributarias de tales países podrían contemplar la conclusión de acuerdos entre Autoridades competentes referentes a los APP. Estos acuerdos podrían establecer las directrices generales y las modalidades para alcanzar un acuerdo mutuo cuando el contribuyente ha solicitado un APP referente a precios de transferencia.

4.166 Además los APP bilaterales con socios convencionales deberían responder a ciertas exigencias. Por ejemplo, sería necesario que cada una de las Administraciones tributarias dispusiera simultáneamente de las mismas informaciones necesarias y pertinentes, y que el método convenido fuera conforme al principio de plena competencia.

G. Arbitraje

4.167 En la medida en que el comercio y la inversión han adquirido progresivamente un carácter internacional, las controversias tributarias que ocasionalmente se derivan de tales actividades se sitúan también, cada vez más, en el plano internacional. Más concretamente, las disputas ya no constituyen simples controversias entre un contribuyente y su Administración tributaria, sino que implican diferencias entre las propias Administraciones tributarias. En muchas de estas situaciones, el grupo multinacional no desempeña el papel principal y los verdaderos protagonistas son los Gobiernos implicados. Tradicionalmente los problemas de doble imposición se han resuelto a través de un procedimiento amistoso, como se ha visto en el presente capítulo. Pero este tipo de procedimiento no garantiza un remedio si las Administraciones tributarias, después de las consultas, no consiguen llegar a un acuerdo.

4.168 Se plantean en otros contextos problemas similares relativos a la resolución de los puntos de vista gubernamentales en conflicto. En el contexto de la inversión y del comercio internacional, el GATT y su sucesor, la Organización Mundial del Comercio, han establecido procedimientos e instituciones cada vez más sofisticados para resolver las controversias en el campo del comercio internacional. El mecanismo de base consiste en la creación de una instancia esencialmente arbitral, compuesta de expertos independientes, que toma una resolución motivada con fuerza legal sobre la cuestión que le ha sido sometida. De forma similar, el Acuerdo de libre comercio entre Canadá y los Estados Unidos y su ampliación al Tratado de libre comercio de América del Norte proveen un procedimiento que hace intervenir una instancia arbitral para resolver las controversias referentes a los derechos antidumping y a los derechos compensatorios. Existen unas medidas arbitrales similares en el Tratado de la Carta de la Energía.

4.169 También en el área tributaria se ha prestado atención a la utilización del arbitraje para resolver las controversias tributarias. El Convenio más conocido a este respecto es el "Convenio Sobre Precios de Transferencia" acordado por los Estados miembros de la Comunidad Europea (el "Convenio de arbitraje"), que entró en vigor el 1 de enero de 1995. Además, algunos convenios bilaterales incluyen igualmente un procedimiento de arbitraje. Hasta el momento presente, no han sido aplicados ni el Convenio de la Comunidad Europea, ni las disposiciones de los convenios bilaterales.

4.170 La posibilidad de recurrir al arbitraje en las controversias fiscales ha sido reconocida, después de un cierto tiempo, en los trabajos referentes al Modelo de Convenio fiscal de la OCDE. Desde 1977, los Comentarios al artículo 25 mencionan la posibilidad de pedir "opiniones" de "árbitros independientes". La

versión actual de los Comentarios al artículo 25 se refieren también a la posible "solución" del arbitraje y del Convenio de arbitraje, así como a los desarrollos respecto a dicho tema en los Convenios bilaterales.

4.171 Es en el contexto de los precios de transferencia donde el arbitraje ha recibido la máxima atención por parte de la OCDE. El Informe de 1984 sobre los ajustes correlativos analiza la utilización de los procedimientos de arbitraje para asegurar la coherencia de los mismos. Después de haber sopesado las ventajas y los inconvenientes de los ajustes correlativos, el Informe concluía que "por el momento" no era apropiado recomendar un procedimiento de arbitraje. Sin embargo, como se indicó anteriormente, la situación ha evolucionado desde que, en 1984, fue redactado el Informe. El convenio de arbitraje al que se ha hecho referencia anteriormente era, en esa época, solamente un proyecto; los procedimientos de resolución de diferencias en los acuerdos comerciales no se habían desarrollado completamente; los Convenios fiscales bilaterales no habían comenzado a adoptar procedimientos de arbitraje; y tampoco había aumentado de forma importante el interés por los problemas referentes a los precios de transferencia, con la correspondiente incidencia que pueden tener desde el punto de vista de las controversias en materia fiscal. En consecuencia, parece apropiado analizar de nuevo y con mayor detalle si la puesta en práctica de un procedimiento de arbitraje en materia fiscal no podría jugar un papel complementario útil en las relaciones fiscales internacionales. En consecuencia, el Comité de Asuntos Fiscales ha acordado comenzar el estudio de esta cuestión y complementar estas Directrices con las conclusiones de dicho estudio cuando éste haya sido finalizado.

CAPÍTULO V

Documentación

A. Introducción

5.1 En este Capítulo se proporcionan lineamientos generales para que sean tomados en cuenta por las Administraciones fiscales a la hora de establecer normas y/o procedimientos acerca de la documentación que han de solicitar a los contribuyentes en el marco de una investigación sobre precios de transferencia. También se ofrece orientación para ayudar a los contribuyentes a identificar la documentación que resulta más útil para demostrar que sus operaciones vinculadas cumplen con el principio de plena competencia y, así, resolver cuestiones sobre precios de transferencia y facilitar las inspecciones tributarias.

5.2 Las obligaciones en materia de documentación se verán afectadas por las normas reguladoras de la carga de la prueba en la jurisdicción pertinente. En la mayoría de las jurisdicciones, la Administración tributaria tiene la carga de la prueba. De esta manera, al contribuyente no le corresponde probar la correcta determinación de sus precios de transferencia a menos que la Administración tributaria demuestre, en *prima facie*, que dicha determinación no es consistente con el principio de plena competencia. Las reflexiones sobre documentación contenidas en este Capítulo no pretenden establecer más obligaciones a cargo de los contribuyentes además de las impuestas por normas internas. Sin embargo, debe indicarse que, incluso cuando la carga de la prueba corresponde a la Administración tributaria, ésta puede razonablemente obligar al contribuyente a presentar la documentación sobre sus precios de transferencia, porque la Administración tributaria no podría inspeccionar el caso adecuadamente sin la información oportuna. De hecho, cuando el contribuyente no suministra información adecuada, en algunos países puede producirse el traslado de la carga de la prueba mediante la presunción, salvo prueba en contrario, en favor del ajuste propuesto por la Administración tributaria. Quizás sería más importante que tanto la Administración tributaria como el contribuyente hicieran un esfuerzo de buena fe para demostrar que sus determinaciones de precios de transferencia satisfacen el principio de plena competencia, independientemente de quién soporta la carga de la prueba. Durante los procedimientos de inspección las actuaciones de la Administración tributaria no debieran resultar afectadas por la certeza de que pesa sobre el contribuyente la carga de la prueba, en el caso de que así sea. La carga de la prueba no debiera nunca ser utilizada ni por la Administración tributaria, ni por el contribuyente, como pretexto para sostener afirmaciones infundadas o inverificables en relación con los precios de transferencia.

B. Criterios a seguir sobre procedimientos y normas de documentación

5.3 De todo contribuyente se espera un esfuerzo para determinar la fijación de los precios de transferencia a efectos fiscales de acuerdo con el principio de plena competencia, basada en la información que se encuentre razonablemente disponible en el momento de su determinación. Por esto, el contribuyente debería considerar normalmente si su precio de transferencia es adecuado a efectos fiscales antes de que quede establecido. Por ejemplo, sería deseable que el contribuyente hubiera llegado a una conclusión respecto a la disponibilidad o no de los datos comparables relativos a operaciones no vinculadas. También se podría esperar que el contribuyente analizase, basándose en la información disponible, si han cambiado las condiciones utilizadas para fijar los precios de transferencia en años anteriores, en el caso de que esas condiciones influyan a la hora de determinar los precios de transferencia durante el año en curso.

5.4 El proceso a seguir por el contribuyente para la fijación de los precios de transferencia que es adecuada a efectos fiscales debe resolverse a la luz de los principios de una gestión prudente de empresa que gobernarían el proceso de evaluación de una decisión empresarial con un nivel de complejidad e importancia similar. Se podría esperar que la aplicación de estos principios requiera que el contribuyente prepare o se refiera a documentos escritos que pudieran servir para ilustrar los esfuerzos realizados con el fin de cumplir con el principio de plena competencia, incluyéndose la información en que se basó la fijación de los precios de transferencia, los factores que tuvo en cuenta y el método que seleccionó. Sería razonable que las Administraciones tributarias esperasen que los contribuyentes, al fijar sus precios de transferencia para una actividad empresarial particular, preparasen o procurasen esos documentos relativos a la naturaleza de la actividad y a la determinación de los precios de transferencia y que conservasen la documentación para ser presentada, si fuera necesario, en el curso de una inspección

tributaria. Tales actuaciones deberían contribuir a que los contribuyentes presentaran correctamente sus declaraciones fiscales. Sin embargo, se debe observar que no debería existir una obligación contemporánea de elaborar este tipo de documentos o de prepararlos para su revisión por la Administración tributaria en el momento en que se fija el precio o se presenta la declaración fiscal. En el apartado 5.15 se describen los documentos que sería oportuno requerir junto con la declaración de impuestos.

5.5 En la medida en que el interés último de la Administración tributaria quedaría satisfecho si se presentasen los documentos necesarios a tiempo cuando fueran demandados en el curso de una inspección, el procedimiento de conservación de documentos debería dejarse al arbitrio del contribuyente. Por ejemplo, el contribuyente puede elegir almacenar documentos relevantes en su forma original o compilados en forma de libro, en el idioma que prefiera, antes de tener que suministrárselos a la Administración tributaria. Aún así, el contribuyente debería cumplir con requerimientos razonables para traducir los documentos que se sometan a la Administración tributaria.

5.6 Al considerar si un precio de transferencia es adecuado a efectos fiscales, puede ser necesario, atendiendo a los principios de una gestión prudente de empresa, que el contribuyente prepare o se refiera a documentos escritos que de otra forma no habría preparado o a los que no se habría referido en ausencia de consideraciones tributarias, incluyendo documentos de empresas asociadas extranjeras. Cuando se requiera la presentación de este tipo de documentos, la Administración tributaria debe mostrarse cuidadosa y medir la necesidad de los documentos en relación con el coste y la carga administrativa que supone para el contribuyente crearlos u obtenerlos. Por ejemplo, no se debería esperar que el contribuyente incurra en costes y cargas desproporcionadamente altos para obtener documentos de empresas asociadas extranjeras o que efectúe una investigación exhaustiva de datos comparables de operaciones no vinculadas cuando considera razonablemente, atendiendo a los principios expuestos en este Informe, que no existen datos comparables o que los costes de localizar datos comparables serían desproporcionadamente altos en relación con los importes que se cuestionan. Las Administraciones tributarias deberían reconocer también que disponen de instrumentos sobre intercambio de información incluidos en los convenios bilaterales de doble imposición para obtener esa información, cuando cabe esperar su recepción a tiempo y de forma eficiente.

5.7 Así, mientras que algunos documentos que podrían ser utilizados razonablemente o en los que se podría confiar para determinar un precio de transferencia de plena competencia a efectos fiscales son de naturaleza tal que no habrían sido elaborados u obtenidos sino para fines tributarios, se podría esperar que el contribuyente hubiera elaborado u obtenido esos documentos sólo si son indispensables para una valoración razonable acerca del cumplimiento, por el precio de transferencia, del principio de plena competencia y pueden ser elaborados u obtenidos por el contribuyente sin incurrir en costes desproporcionadamente altos. No se debería esperar que el contribuyente haya elaborado y obtenido más documentos que los mínimos necesarios para realizar una valoración razonable acerca del cumplimiento del principio de plena competencia.

5.8 Con arreglo a los criterios anteriores, sólo se debería obligar a los contribuyentes a conservar un tiempo razonable documentos que fueron preparados o que se refirieron a operaciones que tuvieron lugar en unos años respecto de los cuales el ajuste no es factible por prescripción, dado que el tiempo transcurrido es superior al período exigido en la legislación interna para la conservación de documentos de naturaleza similar. Además, normalmente las Administraciones tributarias no deberían requerir documentos relativos a esos años aun cuando se hubieran conservado. Sin embargo, esos documentos pueden ser relevantes, en ocasiones, para la investigación de precios de transferencia de un año posterior respecto del cual no ha transcurrido el período de prescripción --por ejemplo, cuando los contribuyentes conservan por propia iniciativa los documentos relativos a sus contratos a largo plazo-- o para determinar si se cumplen las normas (estándares) de comparabilidad relativas a la aplicación de un método de fijación de los precios de transferencia de ese año ulterior. Las Administraciones tributarias no deberían olvidar las dificultades que entraña la localización de documentos de años anteriores y deberían restringir sus requerimientos a los casos en que existan razones fundadas para revisar los documentos en cuestión en relación con la operación objeto de inspección.

5.9 Las Administraciones tributarias deberían igualmente limitar sus requerimientos de los documentos que se encuentran disponibles, sólo después de que la operación en cuestión haya tenido lugar, a aquéllos que razonablemente contengan información relevante, según los principios rectores de la utilización de datos de múltiples años que se mencionaron en el Capítulo I, o información acerca de los

hechos que concurrieron en el momento en que se fijó el precio de transferencia. Al valorar qué información resulta oportuna, la Administración tributaria debería considerar en qué medida el contribuyente podría haber dispuesto razonablemente de esa información cuando se determinó el precio de transferencia.

5.10 Además, las Administraciones tributarias no deberían exigir a los contribuyentes que presentaran documentos que éstos no tienen o que no controlan o que no son asequibles - por ejemplo, la información que no se puede obtener legalmente o de la que el contribuyente no puede realmente disponer por ser confidencial para sus competidores o porque no está publicada y no puede ser obtenida solicitándola o a través de datos del mercado.

5.11 En muchos casos, la información sobre empresas asociadas extranjeras es crucial para las inspecciones de precios de transferencia. Sin embargo, el contribuyente se puede encontrar con dificultades para reunir esa información, que no tendría si aportara sus propios documentos. Cuando el contribuyente es una filial de una empresa extranjera asociada o es sólo un accionista minoritario, puede ser difícil obtener la información como consecuencia de que el contribuyente no tiene control sobre la empresa asociada. En cualquier caso, las normas contables y las obligaciones legales de documentación (incluidos los plazos para su preparación y remisión) difieren de un país a otro. Los documentos requeridos al contribuyente pueden no ser aquéllos que los principios de una gestión prudente de empresa indicaran que fueran conservados por la empresa asociada extranjera; y traducir y presentar estos documentos pueden suponer un tiempo y un coste importantes. Estas consideraciones deben ser sopesadas al definir las obligaciones de documentación exigibles al contribuyente.

5.12 Podría no ser necesario ampliar el requerimiento de información a todas las empresas asociadas involucradas en las operaciones vinculadas bajo comprobación. Por ejemplo, al fijar un precio de transferencia para un distribuidor que ha desempeñado pocas funciones, podría ser oportuno tener información sobre esas tareas sin extender la petición de información a otros miembros del grupo multinacional.

5.13 Las Administraciones tributarias deberían tener cuidado para asegurar que no se divulguen secretos comerciales o científicos y otros datos confidenciales. Por lo tanto, las Administraciones tributarias deberían dar pruebas de discreción al requerir este tipo de información y únicamente deberían proceder cuando puedan comprometerse a que la información se mantenga confidencial frente a terceras partes, salvo cuando la divulgación resulte necesaria en procedimientos públicos ante tribunales o en resoluciones judiciales. Deberían realizarse todos los esfuerzos para garantizar que se mantiene la confidencialidad en la mayor medida posible en dichos procedimientos y resoluciones.

5.14 Los contribuyentes deberían reconocer que, sin perjuicio de las limitaciones en los requisitos documentales, la Administración tributaria tendrá que llegar a concretar un precio de transferencia de plena competencia aunque la información disponible sea incompleta. Como consecuencia, el contribuyente debe considerar que una conservación adecuada de archivos y la presentación espontánea de documentos dará mayor credibilidad a su determinación de precios de transferencia. Así será tanto si un caso concreto es muy claro como si resulta complejo pero, cuanto más complicado e inusual sea, mayor importancia tendrá la documentación.

5.15 Las Administraciones tributarias deberían limitar la cantidad de documentación exigible en el momento de presentar la declaración tributaria. En ese momento no se ha concretado la comprobación de precios de transferencia respecto de ninguna operación. Resultaría muy gravoso exigir en esta fase información detallada sobre las operaciones transfronterizas entre empresas asociadas y sobre la totalidad de las empresas participantes en las mismas. De esta manera, no sería lógico exigir que el contribuyente aportara, junto con la declaración tributaria, documentos que justifiquen de manera específica la procedencia de los precios de transferencia determinados. Podría obstaculizarse el comercio internacional y la inversión exterior. La documentación exigible en la fase de presentación de la declaración tributaria debería estar limitada a requerir que el contribuyente suministrara información suficiente como para permitir que la Administración tributaria determinara aproximadamente qué contribuyentes necesitan una comprobación más en profundidad.

C. Información útil para efectuar auditorías de precios de transferencia

5.16 La información relevante para la verificación de los precios de transferencia depende de los hechos y de las circunstancias del caso. Por esta razón, no es posible definir con carácter general la medida y naturaleza precisas de la información que sería razonable que la Administración tributaria requiriese y que el contribuyente presentase con ocasión de la inspección. Sin embargo, hay ciertos rasgos distintivos que son comunes a cualquier comprobación de precios de transferencia que dependen de informaciones relativas al contribuyente, a las empresas asociadas, a la naturaleza de la operación y a la base para fijar su precio. La Sección siguiente expone en líneas generales la información que podría ser relevante según las circunstancias particulares de cada caso. Se intenta demostrar qué tipo de información facilitaría la investigación en la generalidad de los casos, pero se debería subrayar que la información descrita más adelante no debería entenderse como normas mínimas a cumplir. De forma similar, no se pretende recoger una enumeración exhaustiva de la información que una Administración tributaria puede tener derecho a exigir.

5.17 Un análisis con apego al principio de plena competencia exige normalmente información acerca de las empresas asociadas partícipes de la operación vinculada, acerca de las operaciones en cuestión, de las funciones desempeñadas, de la información obtenida de empresas independientes implicadas en operaciones o negocios similares y acerca de otros factores que se hayan podido comentar a lo largo de este Informe, teniendo presentes los criterios mencionados en el apartado 5.4. Podría ser relevante alguna información adicional sobre la operación vinculada en cuestión. Podría ser el caso de su naturaleza y de los términos en que se produce, las condiciones económicas y los bienes objeto de la misma, de cómo circulan los productos o servicios de la operación vinculada entre las empresas asociadas y de las modificaciones en las condiciones comerciales o las renegociaciones de los acuerdos en vigor. También podría incluir una descripción de las circunstancias de cualesquiera otras operaciones conocidas entre el contribuyente y un tercero independiente que sean similares a la operación con una empresa asociada extranjera y cualquier información susceptible de ser útil para saber si empresas independientes que negocian en plena competencia hubieran concluido operaciones estructuradas de forma similar en circunstancias comparables. Otra información útil puede ser la relación de sociedades comparables conocidas con operaciones similares a las vinculadas.

5.18 En casos concretos sobre precios de transferencia puede ser útil referirse a informaciones relativas a cada empresa asociada partípice en la operación vinculada sometida a revisión, como pueden ser:

- i) la descripción general de la empresa;
- ii) la estructura organizativa;
- iii) la articulación de la propiedad en el seno del grupo multinacional;
- iv) el volumen de ventas y los resultados de la explotación en los años más próximos precedentes a la operación;
- v) el nivel de operaciones del contribuyente con empresas extranjeras asociadas: por ejemplo, el montante de ventas de activos inventariados, las prestaciones de servicios, el arrendamiento de activos materiales, el uso y la transmisión de activos intangibles y los intereses de préstamos.

5.19 La información sobre fijación de precios, incluyéndose las estrategias comerciales y otras circunstancias especiales del caso, también puede ser útil. Ésta podría incluir factores que hayan influido en la fijación de los precios o de cualesquiera políticas de precios del contribuyente y de todo el grupo multinacional. Por ejemplo, esas políticas podrían consistir en añadir un margen fijo al coste de fabricación, en deducir del precio de venta en el mercado para el consumidor final los costes correspondientes cuando las partes asociadas extranjeras están realizando ventas al por mayor o en practicar una política integrada de fijación de precios o de reparto de costes basándose en la consideración global del grupo. La información relacionada con los factores que hayan conducido al desarrollo de cualquiera de estas políticas puede ayudar a la multinacional a convencer a las Administraciones tributarias de que sus políticas de precios de transferencia son conformes con las condiciones de las

operaciones en el mercado libre. También podría ser útil precisar la selección, aplicación y consistencia con el principio de plena competencia del método de valoración empleado para fijar el precio de transferencia. Se debe mencionar a este respecto que la información más útil para fijar precios de plena competencia puede estar en función del método utilizado.

5.20 Entre las circunstancias particulares a considerar se encontrarían los pormenores de las operaciones de compensación que puedan incidir en la determinación de los precios de plena competencia. En tal caso, es útil disponer de documentos que ayuden a describir los hechos relevantes, la conexión cualitativa entre las operaciones y la cuantificación de la compensación. La documentación simultánea a la operación permitirá minimizar el recurso a la reconstrucción de los hechos. Como se discutió en el Capítulo I, una operación de compensación puede tener lugar, por ejemplo, cuando el vendedor suministra bienes a un precio inferior porque el comprador le presta servicios gratuitamente, cuando se fija un canon superior para compensar una reducción intencionada en los precios de los bienes o cuando se concluye un acuerdo de cesión recíproca y gratuita del uso de propiedad industrial o de know-how sin dar lugar al pago de cánones.

5.21 Otras circunstancias especiales podrían ser la estrategia de gestión o el tipo de empresa - por ejemplo, cuando la actividad del contribuyente persigue la penetración en un mercado, el incremento de la cuota de mercado, la introducción de nuevos productos en el mercado o afrontar incrementos de competencia.

5.22 Asimismo puede ser relevante la situación general del contribuyente desde el punto de vista comercial o industrial. También pueden ser importantes la información relativa al entorno de la empresa y los cambios previstos, y la influencia de estas previsiones en el sector en que opera el contribuyente, la dimensión del mercado, las condiciones de competencia, el marco legal, el progreso tecnológico y el mercado de divisas.

5.23 La información acerca de las funciones desempeñadas (teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos) puede ser útil para el análisis funcional que, normalmente, se practica para aplicar el principio de plena competencia. Las funciones comprenden la fabricación, el montaje, la gestión de compras y de material, la comercialización, las ventas al por mayor, los controles de existencias, la gestión de garantías, la publicidad y la comercialización, las actividades de transporte y de almacenaje, las condiciones de los préstamos y los términos de los pagos, la formación y la gestión de personal.

5.24 Los posibles riesgos asumidos que se contemplan en el análisis funcional son los riesgos en la variación de los costes, de los precios o de las existencias, los riesgos referidos al éxito o al fracaso de actividades de investigación y desarrollo, los riesgos financieros, incluyéndose los relativos a las alteraciones en los tipos de cambio y a los tipos de interés, los riesgos derivados de las condiciones de los préstamos y de los plazos de los pagos, los riesgos propios de la responsabilidad en la fabricación y los riesgos empresariales ligados a la propiedad de los activos y de las instalaciones.

5.25 La información financiera puede ser útil igualmente cuando resulta necesario comparar beneficios y pérdidas entre empresas asociadas con quien el contribuyente mantiene operaciones sometidas a las normas sobre precios de transferencia. Esta información podría consistir en la documentación que explicase los beneficios y las pérdidas en la medida necesaria para valorar si la política de precios de transferencia de un grupo multinacional es adecuada. De la misma manera, podría comprender documentos relativos a los gastos soportados por empresas asociadas extranjeras, como los gastos de promoción de ventas o de publicidad.

5.26 Asimismo, la empresa asociada extranjera podría disponer de información financiera útil. Esta última constaría de informes sobre costes de fabricación, de investigación y desarrollo y/o sobre gastos generales y administrativos.

5.27 También puede resultar útil contar con documentos que sirvan para mostrar el proceso de negociación para determinar o revisar precios de operaciones vinculadas. Cuando los contribuyentes negocian para determinar o revisar un precio facturado a empresas asociadas, pueden ser de interés los documentos sobre previsiones de beneficios y de gastos administrativos y de ventas en que han de incurrir las filiales extranjeras, como los gastos de personal, amortizaciones, comercialización, distribución o

transporte, y que explican cómo se determinan los precios de transferencia - por ejemplo, deduciendo, para las filiales, los márgenes brutos de los precios de venta estimados para los consumidores finales.

D. Resumen de las recomendaciones sobre documentación

5.28 Los contribuyentes deberían hacer un esfuerzo razonable cuando fijan los precios de transferencia para determinar si el precio de transferencia es adecuado a efectos fiscales de conformidad con el principio de plena competencia. Las Administraciones tributarias deberían tener derecho a obtener la documentación preparada o utilizada en este proceso con el fin de comprobar el cumplimiento del principio de plena competencia. Sin embargo, la medida de la exigibilidad de las obligaciones de documentación debe concretarse considerando los mismos principios de una gestión prudente de empresa que regirían el proceso de evaluación de cualquier decisión empresarial de un nivel de complejidad e importancia similar. Aun más, la necesidad de los documentos debe ponderarse junto con sus costes y cargas administrativas, en particular cuando este proceso condujera a la elaboración de documentos que, de otra forma, no se prepararían ni se utilizarían en ausencia de estas consideraciones tributarias. Las obligaciones de documentación no deben implicar costes y cargas desproporcionadas a las circunstancias para los contribuyentes. Aun así, éstos deben ser conscientes de que las prácticas adecuadas de registro de operaciones y la presentación espontánea de documentos facilitan las inspecciones y la resolución de los problemas de precios de transferencia que puedan surgir.

5.29 Las Administraciones tributarias y los contribuyentes deben comprometerse a cooperar más estrechamente en lo que concierne a la documentación con el objeto de evitar obligaciones excesivas en la materia siempre que, al mismo tiempo, se suministre la información adecuada para aplicar de forma fiable el principio de plena competencia. Los contribuyentes deberían estar dispuestos a facilitar la información necesaria en su poder y las Administraciones tributarias deberían reconocer que tienen a su disposición provisiones de intercambio de información en algunos casos, con lo cual no existe tanta necesidad de requerir al contribuyente en el contexto de una inspección. El Comité de Asuntos Fiscales se propone realizar un estudio más detallado de la cuestión de la documentación para desarrollar unos criterios a seguir suplementarios que pueden darse con el fin de asistir a los contribuyentes y a las Administraciones tributarias en esta área.

Capítulo VI

Cuestiones de particular aplicación a los activos intangibles

A. Introducción

6.1 En este Capítulo se analizan los elementos particulares que deben tenerse en cuenta cuando se desee examinar si las condiciones fijadas o impuestas, en las operaciones entre empresas asociadas en las que intervienen activos intangibles, se ajustan al principio de plena competencia. Debe prestarse especial atención a las operaciones relativas a activos intangibles, puesto que suele ser difícil su evaluación en el ámbito fiscal. Se examinará la aplicación de los métodos apropiados, basados en el principio de plena competencia, para la fijación de los precios de transferencia en las operaciones relativas a activos intangibles empleados en actividades comerciales, especialmente en las de comercialización. También se estudiarán los problemas específicos que surgen cuando las empresas dedicadas a la comercialización no son propietarias de intangibles de comercialización, tales como las marcas o los nombres comerciales. Los acuerdos de reparto de costes adoptados entre empresas asociadas y aplicados a los gastos de investigación y desarrollo que pueden producir los activos intangibles serán estudiados en el Capítulo VIII.

6.2 En el ámbito de este Capítulo la expresión "activos intangibles" abarca los derechos de utilización de activos industriales tales como las patentes, marcas de fábrica, nombres comerciales, dibujos o modelos. Asimismo, comprende la propiedad literaria y artística y la propiedad intelectual como el "know-how" y los secretos mercantiles. Este Capítulo se centra en la propiedad industrial de la empresa; esto es, en los intangibles asociados a actividades comerciales, incluyendo las de comercialización. Estos intangibles son activos que pueden tener un valor considerable, aunque carezcan de valor contable en el balance de la sociedad. También puede haber riesgos importantes asociados a ellos (por ejemplo, la responsabilidad contractual o de productos y daños medio-ambientales).

B. Intangibles comerciales.

i) Generalidades

6.3 Los intangibles comerciales incluyen las patentes, el know-how, los diseños y los modelos que son utilizados para la producción de un bien o la prestación de un servicio, así como los intangibles que constituyen por sí mismos activos de una empresa transferidos a sus clientes o utilizados en la explotación de la misma (por ejemplo, los programas informáticos -"software"-). Los intangibles de comercialización son un tipo especial de intangibles comerciales de naturaleza distinta, como se estudiará más adelante. A efectos de clarificación, los intangibles comerciales distintos de los de comercialización se denominan intangibles mercantiles. A menudo, estos últimos son el resultado de actividades arriesgadas y costosas de investigación y desarrollo (I+D), y quien los ha desarrollado, normalmente, trata de recuperar los gastos incurridos en estas operaciones y de obtener un utilidad por la venta de esos productos, contratos de prestación de servicios o contratos de licencia. La unidad que ha elaborado los intangibles citados puede ejercer la actividad de investigación por cuenta propia, esto es, con la intención de tener la propiedad jurídica y económica de todo intangible mercantil que se derive, por cuenta de uno o varios miembros del grupo en virtud de un acuerdo de investigación contractual en el que el beneficiario o los beneficiarios dispongan de la propiedad jurídica y económica del intangible, o por cuenta propia y de uno o varios miembros del grupo en el marco de un acuerdo contractual en virtud del cual las partes afectadas desarrollan una actividad conjunta y la propiedad económica del intangible (cf. el Capítulo VIII sobre acuerdos de reparto de costes). Las licencias recíprocas (licencias cruzadas) son frecuentes y también pueden darse otros acuerdos más complejos.

6.4 Los intangibles de comercialización comprenden las marcas de fábrica y los nombres comerciales que ayudan en la explotación comercial de un producto o servicio, las listas de clientes, los canales de distribución y las denominaciones, símbolos o grafismos únicos que tienen un importante valor promocional para el producto en cuestión. Algunos intangibles de comercialización (por ejemplo, las marcas de fábrica) pueden estar protegidas por la ley del país afectado y no pueden explotarse si no es con la autorización del propietario en lo que se refiere a los productos o servicios implicados. El valor de los intangibles de comercialización depende de numerosos factores; entre ellos, la reputación y credibilidad del nombre comercial o de la marca promocionada por la calidad de los bienes y servicios prestados en el pasado bajo ese nombre comercial o esa marca, la importancia del control de calidad y del esfuerzo de I+D; la

distribución y disponibilidad de las mercancías o servicios comercializados; el alcance y el éxito de los gastos de promoción destinados a familiarizar a los clientes potenciales con las mercancías o servicios (en particular, los gastos de publicidad o de comercialización incurridos para desarrollar una red de relaciones de apoyo con los distribuidores, agentes u otros establecimientos auxiliares); el valor del mercado al que esos intangibles de comercialización permiten acceder y la naturaleza de los derechos que les confiere la ley.

6.5 La propiedad intelectual, especialmente a través de know-how y de los secretos mercantiles, puede tomar la forma de intangible mercantil o de comercialización. El know-how y los secretos mercantiles son informaciones o conocimientos de carácter exclusivo que facilitan o mejoran una actividad comercial pero que no son registrables a efectos de su protección, como son los casos de las patentes o de las marcas de fábrica. El término know-how quizás sea un concepto más impreciso. El apartado 11 de los Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio fiscal de la OCDE lo define del siguiente modo: "el 'know-how' es el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; procediendo de la experiencia, el 'know-how' es el-lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento de la ejecución de la técnica". Por tanto, el know-how puede incluir fórmulas y procesos secretos u otras informaciones secretas que abarquen la experiencia industrial, comercial o científica no incluida en una patente. Cualquier divulgación del know-how o de los secretos mercantiles podría reducir sensiblemente el valor de estos activos. El know-how y los secretos mercantiles juegan, a menudo, un papel importante en las actividades comerciales de los grupos multinacionales.

6.6 Debe tenerse cuidado en la determinación de la existencia de un intangible mercantil o de comercialización. Por ejemplo, no todos los gastos de I+D producen intangibles mercantiles valiosos, ni todas las actividades de comercialización resultan necesariamente la creación de un intangible de comercialización. Puede ser difícil determinar en qué medida un gasto dado ha permitido obtener un activo empresarial y calcular los efectos económicos de este activo para un ejercicio dado.

6.7 Por ejemplo, las actividades de comercialización pueden comprender un amplio abanico de actividades, tales como los estudios de mercado, el diseño o planificación de productos adecuados para las necesidades del mercado, las estrategias de promoción de ventas, las relaciones públicas, las ventas, los servicios y, por último, el control de calidad. Algunas de estas actividades pueden no tener consecuencias más allá del ejercicio en el curso del cual se desempeñan, de forma que convendría calificarlas de gastos corrientes del ejercicio y no como gastos capitalizables. Otras actividades pueden tener efectos tanto a corto como a largo plazo. Las formas de considerar estas actividades jugarán, sin duda, un gran papel cuando se efectúe el análisis funcional para apreciar la comparabilidad a efectos del examen de precios de transferencia. En algunos casos, pueden tratar de recuperarse los costes de las actividades de comercialización y, con respecto a las actividades mercantiles, los gastos de I+D se facturarán incluidos en el precio de las mercancías y servicios que resulten, si bien en otros casos, puede crearse un activo intangible que dé lugar al cobro de un canon específico. Las dos soluciones pueden combinarse.

ii) *Ejemplos: patentes y marcas de fábrica*

6.8 Las diferencias entre los intangibles mercantiles y los de comercialización pueden detectarse en una comparación entre patentes y marcas de fábrica. Las patentes afectan esencialmente a la producción de mercancías (que pueden ser vendidas o utilizadas conjuntamente con la prestación de servicios), en tanto que las marcas de fábrica se emplean para la promoción de ventas de mercancías o servicios. Una patente confiere el derecho exclusivo a utilizar una determinada invención durante un período limitado. Una marca de fábrica puede existir de forma indefinida; su protección sólo desaparece en circunstancias particulares (renuncia voluntaria, no renovación en el período debido, cancelación o anulación por decisión judicial, etc.). Una marca de fábrica es una denominación, símbolo o signo único que su propietario o el licenciatario puede utilizar para identificar productos o servicios específicos de un fabricante o negociante determinado; el corolario es la prohibición, en virtud de la legislación nacional e internacional, del uso por otras partes de dicha marca, con fines similares. Las marcas de fábrica pueden conferir a las mercancías o servicios a los que se refieren una posición importante en el mercado, con independencia del carácter exclusivo o no de esos productos o servicios. Las patentes pueden crear una situación de monopolio para ciertos productos o servicios, mientras que las marcas no pueden hacerlo por sí mismas, puesto que los competidores pueden estar en condiciones de vender los mismos productos o productos similares siempre que utilicen signos distintivos diferentes.

6.9 Las patentes suelen ser el resultado de trabajos de I+D arriesgados y costosos y quien los desarrolla se esfuerza en recuperar parte de los gastos en que ha incurrido (y de obtener un beneficio) por medio de la venta de los productos cubiertos por la patente, mediante acuerdos de licencia con otros para que empleen su invención (normalmente un producto o proceso), o a través de la venta pura y simple de la patente. Desde un punto de vista jurídico, la creación de una nueva marca (o de una marca nueva introducida en un determinado mercado) no suele ser muy cara. Por contra, otorgarle un valor y tratar de mantenerlo (o incrementarlo) será muy costoso. Las campañas publicitarias intensivas y costosas y otras actividades de comercialización serán normalmente necesarias, como lo son los gastos de control de calidad del producto de marca. El valor de la marca y sus variaciones dependerán, en cierta medida, de la eficacia de los esfuerzos de promoción en los mercados en los que es empleada. El valor también dependerá de la reputación del propietario en cuanto a la calidad de producción, de la prestación de servicios y de las medidas adoptadas para mantener esta reputación. En algunos casos, el valor de la marca de fábrica para el licenciador puede aumentar como consecuencia de los esfuerzos en gastos realizados por el licenciatario. Por otro lado, la calidad excepcional de las patentes puede ser un instrumento muy eficaz de comercialización análogo al de una marca y los pagos por el derecho de uso de esas patentes deben verse como si se tratara de pagos efectuados por el derecho de uso de una marca de fábrica.

6.10 Las marcas de fábrica pueden aplicarse sobre productos específicos o sobre una línea de productos. Son quizás más habituales en el mercado de consumidores finales, pero pueden encontrarse en todos los niveles del mercado. Los servicios también pueden prestarse bajo una marca determinada. Una marca de fábrica pertenece habitualmente a una sola persona, por ejemplo a una sociedad jurídicamente independiente. Un nombre comercial (a menudo, el nombre una empresa) puede tener la misma fuerza de penetración que una marca de fábrica y registrarse específicamente al igual que ésta. Por ejemplo, los nombres de ciertas empresas multinacionales en el sector de productos farmacéuticos o de la electrónica tienen un gran valor por la promoción de ventas y pueden ser empleados para la comercialización de un gran número de mercancías y servicios. Los nombres de personajes conocidos, diseñadores, deportistas, actores, personalidades del mundo del espectáculo, etc..., pueden también asociarse con nombres comerciales y/o con marcas y constituyen, a menudo, instrumentos de comercialización particularmente eficaces.

6.11 Una marca de fábrica puede ser vendida, cedida vía licencia o transferida de cualquier otro modo por una persona a otra. En la práctica se acuerdan distintos tipos de contratos de licencia. Un distribuidor puede estar autorizado a utilizar una marca de fábrica, sin acuerdo de licencia, para la venta de productos fabricados por el propietario de la marca de fábrica, pero la licencia de la marca de fábrica también se ha convertido en una práctica habitual, especialmente en el marco del comercio internacional. De este modo, el propietario de una marca de fábrica puede acordar una licencia a una empresa que la utiliza para mercancías que ella misma produce o que obtiene de otras fuentes (o del licenciador, por ejemplo, cuando las mercancías o sus componentes se adquieren de forma genérica en el marco de una operación separada sin marca de fábrica). Los términos y condiciones de los acuerdos de licencia pueden ser extremadamente diversos.

6.12 A veces, es difícil distinguir de forma clara entre las rentas de los intangibles mercantiles y de comercialización. Por ejemplo, en los sectores industriales orientados hacia la investigación, la marca registrada y el nombre comercial son componentes esenciales si se pretende garantizar ingresos suficientes destinados a remunerar la investigación anterior y a emprender nuevos proyectos, especialmente debido a que las patentes tienen un límite temporal. Reforzar la confianza en el nombre comercial y hacer reconocible la marca de fábrica adquiere una importancia vital si se quiere que el producto continúe siendo comercialmente viable una vez que la patente ha caducado o incluso en los casos en que no se desarrolló ninguna patente. Véase la Sección D que describe los acuerdos de plena competencia que abarcan a intangibles de comercialización.

C. Aplicación del principio de plena competencia

i) Generalidades

6.13 Las indicaciones generales dadas en los Capítulos I, II y III para la aplicación del principio de plena competencia también son válidas para la determinación de precios de transferencia entre empresas asociadas en el caso de activos intangibles. De todas formas, este principio puede parecer particularmente arduo de aplicar en operaciones vinculadas que afecten a activos intangibles, porque tales activos pueden tener un carácter específico que complique la búsqueda de bienes comparables y, en ocasiones, dificulte la

fijación del valor en el momento de la operación. Por otra parte, en ciertos casos, las empresas asociadas, por razones mercantiles del todo legítimas, atendiendo a las relaciones entre ellas, podrían estructurar una operación de una forma que empresas independientes no podrían contemplar (ver Capítulo I, apartados 1.10 y 1.36).

6.14 Para fijar el precio de plena competencia en operaciones de activos intangibles, es necesario situarse simultáneamente en el punto de vista del cedente y del cesionario a efectos de la comparabilidad. Desde el punto de vista del cedente, la aplicación del principio de plena competencia consistiría en buscar el precio que una empresa independiente comparable estaría dispuesta a aceptar para transferir el activo. Desde el punto de vista del cesionario, una empresa independiente comparable puede o no estar dispuesta a pagar dicho precio en función del valor y de la utilidad que tenga para ella el activo intangible en cuestión, en el marco de su negocio. El cesionario estará normalmente dispuesto a pagar el precio de licencia, si el beneficio que puede razonablemente esperar de la utilización de los intangibles es satisfactorio a la vista de otras opciones realmente disponibles. Puesto que el licenciatario deberá emprender inversiones o incurrir en otros gastos para explotar la licencia, hay que determinar si una empresa independiente estaría dispuesta a pagar el precio de una licencia de un cierto montante, teniendo en cuenta la rentabilidad esperada de las inversiones adicionales y de los otros gastos en los que probablemente deberá incurrir.

6.15 Este análisis es importante si se quiere asegurar que una empresa asociada no tenga por qué pagar por la adquisición o utilización de un activo intangible una suma calculada basándose en el uso mayor o más productivo cuando dicho activo tiene una utilidad más limitada para la empresa asociada, dadas sus actividades y otros elementos significativos. En tal caso, debería considerarse la utilidad del activo para determinar la comparabilidad. Se puede así observar cuan importantes son todos los datos y circunstancias en la determinación de la comparabilidad de las operaciones.

ii) Identificación de los acuerdos alcanzados para la transmisión de activos intangibles

6.16 Las modalidades de transmisión de activos intangibles pueden ser diversas: venta pura y simple o, más a menudo, el pago de un canon en el marco de un acuerdo de licencia para obtener ciertos derechos sobre los activos en cuestión. Un canon es, en general, un pago periódico fijado de conformidad con la producción, con las ventas o, en algunas ocasiones especiales, en base a las utilidades de quien lo usa. Cuando el canon se basa en la producción o en las ventas del licenciatario, el porcentaje puede variar en función del volumen de negocios de este último. También ocurre que por cambios en los hechos y circunstancias (por ejemplo, nuevos diseños, una intensificación de la publicidad de la marca realizada por su propietario) lleva a una revisión de las condiciones de la remuneración.

6.17 La remuneración por la utilización de un activo intangible puede incluirse en el precio facturado por la venta de mercancías cuando, por ejemplo, una empresa vende a otra productos no terminados poniendo a disposición de esta última su experiencia para el proceso ulterior de esos productos. El que se asumiera o no que el precio de transferencia incluyera la remuneración de una licencia y que, por consiguiente, el país del adquirente no admitiera los pagos adicionales en concepto de cánones, dependería en gran medida de las circunstancias de cada operación y no podría generalizarse un principio aplicable, con la salvedad de que no procede la doble deducción para el suministro de tecnología. El precio de transferencia puede ser un precio global que, por ejemplo, abarque simultáneamente mercancías y activos intangibles, en cuyo caso, en función de los hechos y circunstancias, el comprador no tendrá necesariamente que efectuar un pago adicional en concepto de cánones por el suministro de las experiencias técnicas. Será necesario desagregar este tipo de precios globales para calcular el importe de un canon de plena competencia en los países que establezcan la retención en la fuente para los cánones.

6.18 En ciertos casos, el activo intangible formará parte de un contrato global que incluirá los derechos sobre las patentes, las marcas de fábrica, los secretos mercantiles y el "know-how". Por ejemplo, una empresa puede conceder una licencia para todos los activos de propiedad industrial e intelectual que posee. Deberán considerarse independientemente las partes del conjunto a fin de verificar el carácter de plena competencia de la transmisión (véase el apartado 1.43 del Capítulo I). También es importante tener en cuenta el valor de los servicios tales como la asistencia técnica y la formación de los empleados, que pueden ser prestados por la empresa que ha desarrollado el intangible en relación con la operación. Asimismo, puede ser necesario tener en cuenta los beneficios que aporta el licenciatario al licenciador en forma de mejoras de productos o de procesos. Estos servicios deberían valorarse aplicando el principio de plena competencia dadas las disposiciones específicas destinadas a los servicios que se describen en el Capítulo VII. A estos efectos,

puede ser necesario distinguir entre las distintas modalidades para suministrar el "know-how". El apartado 11 de los Comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE establece unos criterios respecto a dichos puntos.

6.19 Un contrato de "know-how" y un contrato de servicios pueden ser objeto de un trato distinto en un determinado país, de acuerdo con su legislación fiscal interna o conforme a los Convenios que haya suscrito con otros países. Esta cuestión se estudiará con mayor detalle por el Grupo de Trabajo número 1 sobre doble imposición y cuestiones conexas. Por ejemplo, la procedencia o improcedencia de una imposición en la fuente por los pagos efectuados en beneficio de no residentes puede depender del modo en que se contempla el contrato. Si el pago se considera como una comisión a título de servicios prestados, normalmente no se someterá a imposición en el país de fuente a no ser que la empresa beneficiaria ejerza sus actividades en ese país por medio de un establecimiento permanente situado en él y que la comisión pueda imputarse a ese establecimiento permanente. Por contra, en determinados países, los cánones pagados por el uso de activos intangibles se someten a imposición en la fuente.

iii) Cálculo de un pago de plena competencia

6.20 Cuando se aplica el principio de plena competencia a operaciones vinculadas en las que intervienen activos intangibles, habrá que tener en cuenta ciertos factores específicos que afectan a la comparabilidad entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas. Entre estos factores se incluyen los beneficios esperados del activo intangible (que pueden determinarse por medio de un valor actual neto). Otros factores son: cualquier limitación de la zona geográfica en la cual se pueden ejercer los derechos; las restricciones en la exportación de mercancías producidas en virtud de los derechos transferidos; el carácter exclusivo o no de los derechos transferidos; las inversiones de capital (para construir nuevas plantas o adquirir maquinaria especial), los gastos de puesta en marcha y los trabajos de desarrollo requeridos por el mercado; la posibilidad de ceder la licencia obtenida, la red de distribución del licenciatario, así como saber si éste último tiene derecho a participar en posteriores desarrollos del activo efectuados por el licenciador.

6.21 Cuando el activo intangible es una patente, el análisis de comparabilidad deberá atender a la naturaleza de esta patente (por ejemplo según se trate de una patente de producto o de proceso) y al grado y período de protección que establece el derecho de patentes en los países afectados, teniendo en cuenta que pueden desarrollarse rápidamente nuevas patentes basadas en las anteriores, de tal modo que la protección efectiva del activo intangible pueda prolongarse considerablemente. No sólo es importante la duración de la protección legal, sino también el período durante el cual las patentes son susceptibles de conservar su valor económico. Una patente absolutamente nueva y original que representa un progreso de "punta" tecnológico puede dejar a las patentes existentes rápidamente obsoletas y justificar un precio más alto que el precio que se establezca por una patente destinada a mejorar un proceso ya cubierto por una patente preexistente o un proceso para el que fácilmente pueden encontrarse sustitutos.

6.22 Otros factores relativos a las patentes son el proceso de producción en el que son utilizados los activos, así como la importancia de la contribución de este proceso al valor del producto final. Por ejemplo, cuando una invención patentada sólo abarca un elemento de un dispositivo, no sería apropiado calcular el canon correspondiente tomando como referencia el precio de venta del producto completo. En ese caso, un canon basado en una fracción del precio de venta debería tener en cuenta el valor relativo de ese componente con relación a los demás del producto. Por otra parte, en un análisis de las funciones desempeñadas (incluyendo activos empleados y riesgos asumidos) para las operaciones en las que intervienen activos intangibles, los riesgos considerados deberían incluir la responsabilidad ambiental y la derivada del producto, que han adquirido una importancia creciente.

6.23 Para fijar un precio de plena competencia en el caso de una venta o de la concesión de una licencia relativa a un activo intangible, cabe utilizar el método del precio comparable del mercado libre cuando el mismo propietario ha transmitido activos intangibles comparables o ha cedido la licencia de éstos en condiciones comparables a empresas independientes. El importe exigido en operaciones comparables, entre dos empresas independientes de un mismo sector, también puede servir como indicación, cuando esta información esté disponible y sea posible determinar un rango de precios. También pueden tenerse en cuenta las ofertas efectuadas a partes independientes o las pujas auténticas de licenciatarios que compitan. Si la empresa asociada cede el activo objeto de licencia a tercera partes, también es posible que sea utilizable el método del precio de reventa, bajo una modalidad u otra, para analizar los términos de la operación vinculada.

6.24 En el caso de venta de mercancías que incorporan activos intangibles, también cabría la posibilidad de emplear el método del precio comparable en el mercado libre o el del precio de reventa siguiendo los principios del Capítulo II. Cuando se involucran intangibles de comercialización (por ejemplo, una marca de fábrica), el análisis de comparabilidad debería considerar el valor agregado de la marca de fábrica, dados su aceptabilidad por los consumidores, su zona de aplicación geográfica, sus cuotas de mercado, su volumen de ventas y otros factores pertinentes. Cuando los intangibles mercantiles están involucrados, el análisis de comparabilidad debería además prestar atención al valor atribuible a esos intangibles (patente protegida u otros intangibles exclusivos) y la importancia de las actividades de I+D en curso.

6.25. Por ejemplo, puede que unas zapatillas de deporte de marca, objeto de una operación vinculada, sean comparables a unas zapatillas de deporte de una marca distinta objeto de una operación no vinculada, tanto en términos de calidad como por las características de las zapatillas mismas y también en términos de aceptabilidad por el consumidor y por otras características de la marca en este mercado. Cuando esta comparación es inviable, puede ser útil también, si se dispone de evidencias adecuadas, comparar el volumen de ventas, los precios facturados y los beneficios realizados en los productos de marca con los relativos a productos similares que no tienen esa marca. Por lo tanto, es posible utilizar las ventas de los productos sin marca como operaciones comparables a las ventas de productos con marca que de ese modo son comparables, pero sólo en la medida en que puedan efectuarse los ajustes para tener en cuenta el valor añadido de la marca. Por ejemplo, unas zapatillas de deporte de la marca "A" pueden ser comparables en todos los aspectos a unas zapatillas de deporte sin marca (tras ajustes), excepto en lo que se refiere a la marca. En este caso, la prima atribuible a la marca podría determinarse mediante la comparación de una zapatilla sin marca que presente características distintas, transferida en una operación no vinculada, a su equivalente de marca, también transferida en una operación no vinculada. Será entonces posible utilizar esta información para fijar el precio de la zapatilla con marca "A", si bien pueden ser necesarios ciertos ajustes para tener en cuenta la incidencia de las distintas características en el valor de la marca. Así, estos ajustes pueden resultar especialmente difíciles de aplicar cuando un producto con marca dispone en el mercado de una posición tan dominante, que el producto genérico se dirige esencialmente a un mercado distinto, especialmente cuando se trata de productos sofisticados.

6.26 Cuando están implicados activos intangibles de gran valor, puede ser complicado identificar operaciones comparables entre empresas independientes. Será difícil aplicar los métodos tradicionales, basados en las operaciones, y el método del margen neto de la operación, sobre todo cuando las dos partes de la transacción disponen de activos intangibles de gran valor o de activos únicos, empleados en la operación, que la distinguen de las operaciones de sus competidores potenciales. En estos casos, el método de reparto del beneficio puede ser relevante, aunque puede plantear problemas prácticos de aplicación.

6.27 Para determinar si las condiciones de una operación en la que intervienen activos intangibles son coherentes con el principio de plena competencia, se puede examinar el importe, la naturaleza y los efectos de los costes incurridos sobre el desarrollo o conservación del activo intangible a fin de determinar la comparabilidad o el posible valor relativo de las aportaciones de cada parte, especialmente cuando el método de reparto del beneficio es el empleado. Sin embargo, no tiene por qué existir una relación necesaria entre los costes y el valor. En particular, el valor real de mercado del activo intangible no suele ser cuantificable en relación con los costes incurridos en el desarrollo y conservación del activo. Una de las razones es que los activos intangibles, como las patentes y el "know-how", pueden ser el resultado de actividades de I+D prolongadas y costosas. La importancia actual de los presupuestos de I+D depende de distintos factores, entre ellos la política seguida por los competidores reales o potenciales, la rentabilidad esperada de la actividad de investigación y la tendencia de las utilidades; o de consideraciones relacionadas con el volumen de negocios o de una evaluación del rendimiento de las anteriores actividades de I+D como una base para establecer los niveles de gastos futuros. Los presupuestos de I+D pueden ser financiados por las ventas de los propios productos aunque dichos productos no tengan una relación directa, o ni siquiera indirecta, con el resultado de la actividad de I+D. Otra razón es que los activos intangibles requieren gastos constantes de I+D y controles de calidad que pueden beneficiar a una amplia gama de productos.

iv) *Determinación del precio de plena competencia cuando la valoración es muy incierta en el momento de la operación*

6.28 Como se ha indicado al principio de esta Sección, los activos intangibles a veces son muy específicos, de forma que es difícil encontrar activos comparables y, en ciertos casos, valorar los activos en el momento de la operación vinculada. Cuando la valoración de activos intangibles en el momento de la

operación es muy incierta, el problema que se plantea es cómo determinar el precio de plena competencia. La cuestión pueden resolverla, tanto los contribuyentes como la Administración tributaria, tomando como referencia la actuación de las empresas independientes en circunstancias comparables a efectos de tener en cuenta, en la fijación del precio de la operación, la incertidumbre que rodea la valoración de la operación.

6.29 En función de los hechos y circunstancias, las empresas independientes pueden actuar de distintas formas para hacer frente a este problema de la incertidumbre de la valoración cuando fijan el precio de la operación. Una de las posibilidades consiste en utilizar los beneficios previsibles (teniendo en cuenta todos los factores económicos relevantes) como medio para determinar el precio inicial de la operación. Para determinar los beneficios previsibles, las empresas independientes deberían tener en cuenta en qué medida la evolución futura es previsible. En ciertos casos, las empresas independientes juzgarán que las previsiones de beneficios previsibles son suficientemente confiables para que el precio de la operación sea fijado desde el inicio en función de esas previsiones, sin reservarse el derecho de efectuar ajustes en el futuro.

6.30 En otros casos, las empresas independientes juzgarán que la fijación del precio basándose exclusivamente en los beneficios previsibles no permite una adecuada protección contra los riesgos ligados a la alta incertidumbre que rodea la valoración de un activo intangible. En esos casos, las empresas independientes podrán optar por contratos de corta duración o incluir en sus contratos cláusulas de revisión de precios, de forma que se protejan contra acontecimientos imprevisibles. Por ejemplo, el tipo del canon podrá incrementarse a medida que aumenten las ventas del licenciatario.

6.31 También cabe el supuesto de que empresas independientes decidan asumir hasta cierto punto el riesgo de acontecimientos imprevisibles, si se conviene renegociar o revisar los acuerdos sobre precios cuando un acontecimiento de magnitud e imprevisto modifique las hipótesis fundamentales empleadas en la fijación de dichos precios. Por ejemplo, una renegociación de este tipo podría ser conforme a las condiciones de plena competencia si el tipo del canon calculado en función de las ventas de un medicamento patentado resultara sumamente excesivo debido al desarrollo inesperado de un tratamiento alternativo de coste mucho más reducido. El canon excesivo generará que el licenciatario deje de tener interés en fabricar el fármaco, lo cual podría justificar una renegociación del contrato (aunque si esto realmente ocurriera dependería de todos los hechos y circunstancias).

6.32 Cuando una Administración tributaria evalúa el precio de una operación vinculada relativa a un activo intangible en la que la valoración inicial era muy incierta, debería basarse en los acuerdos que hubieran sido adoptados en circunstancias comparables por empresas independientes. Por ello, si las empresas independientes hubiesen fijado el precio basándose en una cierta previsión, la Administración tributaria debería utilizar el mismo método para la determinación de los precios. En este caso, la Administración tributaria podría, por ejemplo, investigar si las empresas asociadas han realizado adecuadamente o no sus previsiones, teniendo en cuenta el conjunto de los acontecimientos razonablemente previsibles, sin actuar de forma retrospectiva.

6.33 La Administración tributaria posiblemente encuentre ciertas dificultades, especialmente si el contribuyente no coopera, en la determinación de cuáles eran los beneficios razonablemente previsibles en el momento en que se cerró la operación. Cabe suponer, por ejemplo, que un contribuyente en una de las primeras etapas transfiera un intangible a una empresa asociada, fije un canon que no refleja el valor posteriormente demostrado de dicho intangible a efectos fiscales o con otros propósitos y posteriormente pretenda que no era posible, en el momento de la operación, prever el éxito posterior del producto. En ese caso, la Administración tributaria, a la vista de los acontecimientos ulteriores, podría interrogar sobre el modo en que hubieran actuado empresas independientes tomando como referencia la información razonablemente disponible en el momento de la operación. En particular, habría que plantearse si las empresas asociadas tuvieron o no la intención de establecer, y realizaron efectivamente o no, previsiones que empresas independientes hubieran juzgado adecuadas, teniendo en cuenta los acontecimientos razonablemente previsibles y los riesgos de acontecimientos imprevisibles; y si las empresas independientes hubieran insistido en fijar algunas protecciones adicionales contra el riesgo ligado a la incertidumbre de la valoración.

6.34 En el caso de que las empresas independientes hubieran optado por una cláusula de revisión de precios, en circunstancias comparables la Administración tributaria debería tener la posibilidad de fijar el precio basándose en una cláusula de ese tipo. Asimismo, en el caso de que las empresas independientes hubieran juzgado imprevisibles acontecimientos ulteriores tan fundamentales que su acaecimiento hubiera

provocado una renegociación futura del precio fijado para la operación, estos acontecimientos deberían también modificar el precio de una operación vinculada comparable entre empresas asociadas.

6.35 Se reconoce que las Administraciones tributarias pueden no ser capaces de llevar a cabo una comprobación de la declaración del contribuyente hasta después de transcurridos unos cuantos ejercicios desde la declaración. La Administración tributaria tendrá en ese caso el derecho de ajustar el precio para todos los ejercicios abiertos en el momento en que tiene lugar la comprobación, sobre la base de las informaciones que las empresas independientes hubieran utilizado en situaciones comparables, para fijar el precio.

D. Actividades de comercialización ejecutadas por empresas que no son propietarias de una marca de fábrica o de un nombre comercial

6.36 Pueden plantearse problemas especialmente delicados de precios de transferencia, cuando las actividades de comercialización son realizadas por empresas que no son propietarias de la marca o del nombre comercial que están promocionando (como es el caso del distribuidor de productos de marca). En ese caso hay que determinar cuál es el modo de remunerar adecuadamente esas actividades. Se trata de conocer si la empresa comercializadora debe ser compensada en calidad de proveedora de servicio, por los servicios promocionales realizados, o si en ciertos casos podría beneficiarse de una parte de las rentas adicionales atribuibles a los intangibles de comercialización. Otra cuestión conexa es cómo identificar los rendimientos atribuibles a los intangibles de comercialización.

6.37 En lo que se refiere al primer tema --que consiste en saber si la empresa que efectúa las actividades de comercialización tiene derecho a un rendimiento superior sobre los intangibles de comercialización respecto de los rendimientos normales de las actividades de comercialización--, habrá que examinar los derechos y obligaciones de las partes en virtud del acuerdo que han alcanzado. A menudo, el rendimiento de las actividades de comercialización será suficiente y apropiado. La situación es relativamente clara cuando el distribuidor actúa pura y simplemente como agente y el propietario del intangible de comercialización le reembolsa los gastos de promoción. En ese caso el distribuidor sólo tendría derecho a una remuneración adecuada a sus actividades de agente y no podría beneficiarse de una fracción de los ingresos atribuibles al intangible de comercialización.

6.38 Cuando el distribuidor incurra efectivamente el coste de esas actividades de comercialización (no hay acuerdo por el cual el propietario deba reembolsar los gastos), el problema que se plantea es saber en qué medida el distribuidor puede beneficiarse de una fracción de los beneficios potenciales relacionados con esas actividades. En general, en el ámbito de las operaciones de plena competencia, la capacidad de una parte que no es propietaria de un intangible de comercialización para obtener los beneficios futuros de las actividades de comercialización que incrementan el valor de ese intangible, dependerá básicamente de la esencia de los derechos de esa parte. Por ejemplo, un distribuidor puede tener la capacidad de obtener beneficios de sus inversiones en el desarrollo del valor de una marca comercial, en términos de volumen de negocios y de cuota de mercado, cuando ha alcanzado un acuerdo a largo plazo de distribución exclusiva de un producto de marca. En dichos casos la porción de dichos beneficios del distribuidor debería determinarse tomando como referencia lo que hubiera obtenido un distribuidor independiente en circunstancias comparables. En ciertos casos, un distribuidor podría incurrir en gastos de comercialización exorbitantes en relación con los que hubiera incurrido un distribuidor independiente con derechos similares por sus propias actividades de distribución. En tal caso, un distribuidor independiente podría obtener del propietario de la marca un rendimiento adicional, quizás mediante la disminución del precio de compra del producto o por una reducción en el porcentaje del canon.

6.39 La segunda cuestión es la relativa a la identificación del rendimiento imputable a las actividades de comercialización. Un intangible de comercialización puede incrementar su valor gracias a las campañas de publicidad y demás gastos de promoción, que pueden ser importantes para preservar el valor de una marca. Sin embargo, puede ser difícil determinar en qué medida estos gastos han contribuido al éxito del producto. Por ejemplo, puede ser difícil establecer cuáles son los gastos de publicidad y de comercialización que han contribuido a la producción o a la generación de ingreso, y en qué medida. También es posible que una nueva marca de fábrica, o una marca recientemente introducida en un mercado determinado, carezca de valor o tenga muy poco valor en este mercado y que su valor se modifique con el tiempo, según su notoriedad en el mismo se aumente o se disminuya. Un segmento dominante en el mercado puede, en cierta medida, atribuirse a los esfuerzos de comercialización del

distribuidor. El valor de una marca y sus variaciones dependerán en cierta medida de la eficacia de su promoción en el mercado considerado. Más importante: muy a menudo, el aumento de los rendimientos procedentes de la venta de productos de marca se debe tanto a las características específicas del producto o a su alta calidad como al éxito de las campañas de publicidad y demás gastos de promoción. Para valorar el rendimiento imputable a las actividades de comercialización, habrá que ponderar el comportamiento efectivo de las partes durante varios ejercicios; véanse a este respecto los apartados 1.49 a 1.51 (datos sobre varios ejercicios).

Capítulo VII

Cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo

A. Introducción

7.1 Este Capítulo analiza los problemas que se plantean en materia de precios de transferencia al determinar si un miembro de un grupo multinacional ha suministrado o no servicios a otros miembros de ese grupo y, en caso afirmativo, al fijar el precio de plena competencia aplicable a esos servicios intragrupo. No se estudia excepto de forma incidental si los servicios se han prestado en aplicación de un acuerdo de reparto de costes y de ser así el precio de plena competencia apropiado, por ejemplo, cuando los miembros de una empresa multinacional adquieren, producen o suministran conjuntamente, bienes, servicios y/o activos intangibles, compartiendo los costes de estas actividades entre las distintas partes firmantes del acuerdo. Los acuerdos de reparto de costes son el objeto del Capítulo VIII.

7.2 Casi todos los grupos multinacionales deben poner a disposición de sus miembros un amplio abanico de servicios, especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales. Estos servicios pueden incluir las funciones de gestión, coordinación y control para el conjunto del grupo. El coste de suministrar estos servicios puede asumirlo inicialmente la sociedad matriz, un miembro del grupo especialmente designado ("un centro de servicios del grupo") u otro miembro del grupo. Una empresa independiente, que tenga necesidad de un servicio, puede obtenerlo de un proveedor de servicios, especializado en ese tipo de servicios o puede encargarse ella misma del servicio (por ejemplo, internamente). De modo similar, un miembro de un grupo multinacional, que necesite un servicio, puede adquirirlo directa o indirectamente de empresas independientes o de una o varias empresas asociadas del mismo grupo multinacional (por ejemplo, servicios intragrupo), o ejecutar el servicio él mismo. Los servicios intragrupo a menudo incluyen los que pueden prestar externamente empresas independientes (como son los servicios jurídicos o contables), así como los que suelen prestarse internamente (por ejemplo, los servicios prestados por la propia empresa tales como la auditoría central, la asesoría financiera o la formación del personal).

7.3 Los acuerdos intragrupo para la prestación de servicios se encuentran, a veces, vinculados a acuerdos de transmisión de bienes o de activos intangibles (o a la cesión mediante licencia de los mismos). En algunos casos, tales como los contratos de "know-how" que contienen un elemento de servicio, puede ser difícil determinar el límite preciso entre la transmisión o la cesión vía licencia del activo por una parte y la transferencia de servicios por otra. Las transferencias de tecnología suelen estar asociadas a la prestación de servicios auxiliares. Puede entonces ser necesario considerar los principios de agregación y segregación de operaciones del Capítulo I en los casos de transmisión mixta de servicios y activos.

7.4 Las actividades de los servicios intragrupo pueden tener diferencias considerables entre los grupos multinacionales, en la medida en que dichas actividades proporcionan un beneficio, o un beneficio esperado, para uno o varios miembros del grupo. Cada caso dependerá de sus propios hechos y circunstancias y de los acuerdos alcanzados en el seno del grupo. Por ejemplo, en un grupo descentralizado, la sociedad matriz podrá limitar sus actividades intragrupo al seguimiento de sus inversiones en sus filiales en su calidad de accionista. Por contra, en un grupo centralizado o integrado, el consejo de dirección y la dirección general de la sociedad matriz podrán tomar todas las decisiones importantes relativas a las actividades de las filiales y la sociedad matriz podrá llevar a cabo todas las funciones de comercialización, de formación de personal y de gestión de tesorería.

B. Cuestiones principales

7.5 Se plantean dos problemas en el análisis de la fijación de los precios de transferencia de los servicios intragrupo. El primero es saber si el servicio ha sido efectivamente suministrado. El segundo, si la remuneración esos servicios a efectos fiscales debería ser coherente en acorde con el principio de plena competencia. A continuación se estudia cada una de estas cuestiones.

- i) Determinar si los servicios intragrupo han sido prestados

7.6 Bajo el principio de plena competencia, para responder a la cuestión de si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio, ejerciendo tal actividad en beneficio de uno o varios miembros del grupo, habría que determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Puede responderse a esta cuestión preguntándose si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse como un servicio intragrupo de conformidad con el principio de plena competencia.

7.7 Está claro que el análisis precedente depende de los hechos y circunstancias efectivamente observados y no es posible definir de forma abstracta y categórica las actividades que constituyen o no una prestación de servicios intragrupo. No obstante, pueden ofrecerse algunas indicaciones que permitan dilucidar cómo debería aplicarse el análisis a ciertas categorías comunes de actividades ejercidas en el seno de los grupos multinacionales.

7.8 Ciertos servicios intragrupo son realizados por un miembro de un grupo multinacional para satisfacer una necesidad identificada de una o varias empresas miembros del grupo. En este caso, se puede responder directamente a la cuestión de si un servicio ha sido prestado. En general, en circunstancias comparables una empresa independiente hubiera satisfecho la necesidad identificada ejerciendo ella misma la actividad o recurriendo a un tercero. En consecuencia, en este caso, se deduciría normalmente que se está en presencia de un servicio intragrupo. Por ejemplo, normalmente se estaría ante un servicio intragrupo cuando una empresa asociada repara los bienes de equipo empleados por otra empresa miembro de un grupo multinacional en el ámbito de sus actividades de fabricación.

7.9 Debe procederse a un análisis más complejo cuando una empresa asociada acomete actividades que afectan a varios miembros del grupo o al conjunto del grupo. En un número reducido de casos, puede ejecutarse una actividad intragrupo asociada a varios miembros del grupo, aun cuando algunos de ellos no tengan necesidad de ella (y por lo tanto no estuvieran dispuestos a pagarla si fueran empresas independientes). Esta actividad sería de las que un miembro del grupo (normalmente, la sociedad matriz o una sociedad holding regional) realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, por ejemplo, en su calidad de accionista. Esta clase de actividad no justificaría una retribución a cargo de las sociedades que se beneficien de la misma. Este tipo de actividad podría calificarse de "actividades de accionista" que se ha de diferenciar del concepto más amplio de "actividades de tutela" empleado en el Informe de 1979. Las actividades de tutela abarcaban un conjunto de actividades ejercidas por un accionista, que podía incluir la prestación de servicios a otros miembros del grupo, por ejemplo, los servicios que serían prestados por un centro de coordinación. Estos últimos tipos de actividades, que no son los propios de un accionista, podrían comprender servicios de planificación pormenorizados para determinadas operaciones, gestión en caso de emergencia o asesoría técnica ("mediación") o, en ciertos casos, la asistencia en la gestión del día a día.

7.10 Los ejemplos siguientes (descritos en el Informe de 1984), constituirán actividades de accionista, de acuerdo con el criterio expuesto en el apartado 7.6:

a) los costes asociados a la estructura jurídica de la sociedad matriz, tales como la organización de las juntas generales de accionistas de la sociedad matriz, la emisión de acciones de esta sociedad y los gastos de funcionamiento del consejo de administración;

b) los costes relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable de las operaciones , incluyendo la consolidación de informes;

c) los costes de obtención de fondos destinados a la adquisición de las participaciones;

Por contra, si por ejemplo una sociedad matriz obtiene fondos por cuenta de otro miembro del grupo para la adquisición de una nueva sociedad, normalmente se considera que la sociedad matriz está ofreciendo un servicio al miembro del grupo. El Informe de 1984 también citaba "los costes de actividades de gestión y control ("seguimiento") relacionados con la gestión y la protección de las inversiones representadas por las participaciones". Para determinar si estas actividades entran o no dentro de la definición de actividades del accionista, tal y como se definen en este Informe, habría que saber si

una empresa independiente, en circunstancias comparables, hubiera estado dispuesta a pagar o hubiera realizado ella misma esas actividades.

7.11 En general, no deberían considerarse servicios intragrupo las actividades que acomete un miembro del grupo, por el mero hecho de duplicar un servicio que realiza para sí mismo otro miembro del grupo o que realiza un tercero por cuenta de este otro miembro del grupo. En el caso de que los servicios se dupliquen sólo temporalmente, por ejemplo, cuando un grupo multinacional se reorganiza para centralizar sus funciones de dirección, habría que hacer una excepción. Otra excepción sería cuando la duplicación se destina a reducir el riesgo de decisiones empresariales desacertadas (por ejemplo, solicitando un segundo consejo jurídico sobre un tema).

7.12 En algunos casos, el servicio intragrupo realizado por un miembro del grupo, como un accionista o un centro de coordinación, sólo afecta a algunos miembros aunque indirectamente genere beneficios a otros miembros del grupo. A modo de ejemplo, se podría analizar si es procedente reorganizar el grupo, adquirir nuevos miembros o suprimir una división. Estas actividades podrían consistir en servicios intragrupo para determinados miembros del grupo implicados, por ejemplo, aquellos miembros que efectúan adquisiciones o suprimen una de sus divisiones, pero también pueden generar ventajas económicas para otros miembros del grupo no implicados en la decisión, aumentando la eficiencia, las economías de escala u otras sinergias. Normalmente, no se considera que esos otros miembros del grupo beneficiados hayan recibido un servicio intragrupo, dado que las actividades que originan esas ventajas no son del tipo del que una empresa independiente estaría normalmente dispuesta a pagar.

7.13 Asimismo, no habría que considerar que una empresa asociada se beneficia de un servicio intragrupo cuando obtiene ventajas accesorias que sólo se generan por formar parte de una empresa mayor y no por ejercer una actividad específica. Por ejemplo, no habría prestación de servicios cuando una empresa asociada, por el mero hecho de ser filial, tiene una mejor clasificación crediticia que si no lo fuera; pero se considera que existiría un servicio intragrupo cuando su mejor clasificación crediticia se debiera a un aval de otro miembro del grupo o cuando la empresa se beneficiara de la reputación del grupo debido a sus campañas públicas de comercialización y de relaciones públicas. A estos efectos, debe distinguirse entre la asociación pasiva y la promoción activa de las características del grupo multinacional que refuerza la capacidad de obtención de beneficios de determinados miembros del grupo. Hay que tener en cuenta los hechos y circunstancias que concurren en cada caso.

7.14 Las otras actividades, que pueden afectar al grupo en su conjunto, son aquéllas centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo (como una cabecera regional de la compañía) y puestas a disposición del grupo (o de varios de sus miembros). Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, auditoría, servicios jurídicos, factoring, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere al reclutamiento y a la formación. A menudo, los centros de servicio del grupo ejecutan los trabajos de I+D o gestionan y protegen los activos intangibles de una parte o del conjunto del grupo multinacional. En general, las actividades de este tipo se considerarán como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma.

7.15 Para determinar si tiene lugar un pago entre dos empresas independientes por la prestación de servicios, también sería importante considerar la forma que hubiera adoptado un pago de plena competencia si la operación se hubiese producido entre empresas asociadas, operando en condiciones de plena competencia. Por ejemplo, en lo que se refiere a los servicios financieros-- tales como los préstamos, las operaciones de cambio de divisas y las operaciones de cobertura--la remuneración normalmente se incorporaría en el margen, por lo que no cabría esperar que se aplicara una comisión adicional por el servicio prestado.

7.16 Otro problema que se plantea es el que se refiere a los servicios prestados "previa solicitud". La cuestión es saber si la disponibilidad de estos servicios constituye un servicio distinto en sí mismo para el que habría que fijar la remuneración de plena competencia (además de la remuneración de

los servicios efectivamente prestados). La sociedad matriz o el centro de servicios del grupo puede estar dispuesto a suministrar, por ejemplo, asesoría de tipo financiero, administrativo, técnico, jurídico o fiscal y asistir a todos los miembros de grupo en cualquier momento. En ese caso, el servicio consiste en poner a disposición de las empresas asociadas personal, equipos, etc. Existirían servicios intragrupo en la medida en que se puede esperar razonablemente que una empresa independiente, en circunstancias comparables, incurra en gastos de "asistencia" para asegurar la disponibilidad de los servicios en cuestión, cuando requiera de ellos. No es extraño, por ejemplo, que una empresa independiente pague una "igual" anual a un despacho de abogados que le pueda proporcionar asesoramiento jurídico y le represente en litigios. También puede citarse como ejemplo los contratos de servicios que permiten beneficiarse de forma prioritaria de los servicios de asistencia técnica para una red informática en caso de avería.

7.17 Estos servicios podrán obtenerse previa solicitud y podrán ser más o menos numerosos y revestir una importancia variable de un año a otro. Es poco probable que una empresa independiente incurriera en gastos de asistencia cuando fuera incierta su necesidad potencial de servicios, cuando fuera dudosa la ventaja que representa poder disponer de estos servicios o cuando pudieran obtenerse de forma rápida a través de otra vía esos mismos servicios sin que fuera necesario suscribir contratos de asistencia. En consecuencia, antes de concluir la existencia de un servicio intragrupo, debería examinarse, la ventaja que confiere a una sociedad del grupo la existencia de acuerdos de prestación de servicios previa solicitud eventualmente, tomando en consideración las veces en que se ha recurrido a dichos servicios a lo largo de varios años y no sólo el año en que se ha de efectuar un pago.

7.18 El hecho de que se hubiera efectuado un pago a una empresa asociada en concepto de supuestos servicios puede ser de utilidad para determinar si esos servicios fueron o no efectivamente suministrados, pero la simple calificación de un pago como "comisión por gastos de gestión" no debería considerarse, a primera vista, como la prueba de que la prestación de servicios ha tenido lugar. Asimismo, la ausencia de pagos o de contratos no debería automáticamente llevar a la conclusión de que no se ha prestado ningún servicio intragrupo.

ii) Determinar la retribución de plena competencia

a) En general

7.19 Habiéndose establecido que se ha realizado un servicio intragrupo se debe precisar, al igual que para las otras operaciones intragrupo, si es consistente o no el importe de la remuneración con el principio de plena competencia. Esto significa que el precio facturado por los servicios intragrupo debería ser aquél que habrían fijado y aceptado dos empresas independientes en circunstancias comparables. En consecuencia, estas operaciones no deberían someterse a un tratamiento fiscal distinto al de las operaciones comparables entre empresas independientes por el mero hecho de haberse realizado entre empresas que, da la casualidad de que son asociadas.

b) Identificación de los acuerdos efectivos en materia de remuneración de los servicios intragrupo

7.20 Para identificar el importe, si lo hubiera, al que se han facturado realmente estos servicios, la Administración tributaria deberá precisar los acuerdos, si los hubiera, que han sido realmente concluidos entre las dos empresas asociadas para facilitar las distintas facturaciones de las prestaciones de servicios entre ellas. En ciertos casos, es fácil identificar las modalidades de facturación de los servicios intragrupo. También lo es cuando el grupo multinacional emplea la facturación directa (cargo directo), por ejemplo, cuando se cargan directamente determinados servicios a las empresas asociadas. En general, el método de facturación directa ofrece un gran interés práctico a las Administraciones tributarias puesto que les permite identificar de forma precisa la realización del servicio y la base de cálculo del pago. En consecuencia, el método de la facturación directa permite determinar con mayor facilidad si el importe exigido es consistente o no con el principio de plena competencia.

7.21 Un grupo multinacional debería estar, a menudo, en condiciones de adoptar un sistema de facturación directa, especialmente cuando también se prestan a empresas independientes servicios similares a los prestados a empresas asociadas. Si determinados servicios no sólo se proveen a empresas asociadas sino también a empresas independientes en condiciones comparables y como una parte sustancial del negocio, podría presumirse que el grupo multinacional tiene la posibilidad de justificar el cálculo del cargo facturado (por ejemplo, registrando contablemente los trabajos efectuados y los gastos

incurridos para la ejecución de los contratos suscritos con terceros). En consecuencia, se preconiza que en este caso los grupos multinacionales adopten el método de la facturación directa para sus operaciones con empresas asociadas. Sin embargo, debe admitirse que este enfoque no es siempre el más adecuado si, por ejemplo, los servicios prestados a terceros tiene un carácter ocasional o marginal.

7.22 El método de facturación directa de los servicios intragrupo es, a veces, tan difícil de aplicar en la práctica para los grupos multinacionales que estos últimos han desarrollado otros métodos de facturación para los servicios prestados por las sociedades matrices o por los centros de servicios de un grupo. En estos casos, las prácticas seguidas por los grupos multinacionales para la facturación de los servicios intragrupo suelen consistir en realizar planes que son: a) fácilmente identificables aunque no se basen en el método de facturación directa; o b) más difíciles de identificar y que pueden incorporarse en la facturación de otras operaciones imputada entre los miembros del grupo siguiendo ciertos criterios o, que en algún caso, no se reparten en modo alguno entre los miembros del grupo.

7.23. En esos casos, los grupos multinacionales pueden estimar que, para calcular una remuneración de plena competencia coherente con los principios expuestos en la parte c) de esta Subsección, no tienen otro remedio que utilizar los métodos de asignación y reparto de costes. Estos últimos requieren a menudo, en cierta medida, efectuar estimaciones o valoraciones aproximadas. Estos métodos se califican normalmente como métodos de facturación indirecta (cargo indirecto) y deberían autorizarse siempre que se dedique suficiente atención al valor de los servicios prestados a sus destinatarios y que se trate de buscar en qué medida tienen lugar prestaciones de servicios comparables entre empresas independientes. Estos métodos de cálculo no serían aceptables si los servicios específicos, que constituyen una actividad principal de la empresa son suministrados no sólo a empresas asociadas sino también a terceros. Habría que esforzarse, en la medida de lo posible, en establecer un cálculo equitativo del servicio prestado en cualquier facturación que deberá justificarse mediante un beneficio identificable y suficientemente previsible. Cualquier método de facturación indirecta debería ser sensible a las características comerciales de cada caso (por ejemplo, el criterio de reparto deberá ser racional en función de las circunstancias), contener cláusulas de salvaguardia contra cualquier manipulación, ser conformes con los principios básicos contables y ser capaces de efectuar los cargos o las asignaciones de los costes compatibles proporcionalmente a los beneficios obtenidos o susceptibles de conseguirse por el destinatario del servicio.

7.24 En ciertos casos, la naturaleza del servicio prestado puede exigir un método de facturación indirecta, por ejemplo, cuando sólo puede cuantificarse de forma aproximada o estimada la proporción del valor de los servicios prestados a las diversas entidades relevantes. Este problema puede plantearse, por ejemplo, cuando las actividades de promoción de ventas realizadas a nivel central (especialmente con ocasión de exposiciones universales, por vía de inserción en la prensa internacional o por medio de otras campañas publicitarias centralizadas) pueden afectar a la cantidad de bienes producidos o vendidos por un cierto número de sociedades filiales. Otro caso sería cuando un registro y análisis separado de las importantes actividades prestadoras de servicios supusiera para cada destinatario una carga administrativa desproporcionada respecto a ellas mismas. En dichos casos, la facturación podría determinarse mediante un reparto entre todos los beneficiarios potenciales de los costes que no pueden imputarse directamente, es decir, que no pueden asignarse de forma específica a los destinatarios efectivos de los servicios diversos. Para cumplir con el principio de plena competencia, el método de reparto elegido debe alcanzar un resultado compatible con lo que empresas independientes comparables hubieran estado dispuestas a aceptar. Véase la parte c) de esta Subsección.

7.25 El reparto podría basarse en el volumen de negocios, en el personal empleado o en otros criterios. El que el método de reparto sea apropiado puede depender de la naturaleza y de la utilización del servicio. Por ejemplo, recurrir a servicios asalariados puede estar más relacionado con el número de empleados que con el volumen de negocios, en tanto que la asignación de costes de mantenimiento prioritario de los ordenadores podría hacerse en proporción a los gastos de equipo informático de los distintos miembros del grupo.

7.26 La remuneración de los servicios prestados a una empresa asociada puede incluirse en el precio de otras operaciones. Por ejemplo, el precio de la cesión de una licencia de una patente o de know-how, puede incluir un pago en concepto de servicios de asistencia técnica o de servicios centralizados realizados para el licenciatario o de asesoría de gestión de comercialización de los bienes producidos al amparo de la patente. En estos casos, la Administración tributaria y los contribuyentes tendrían que

comprobar que no se facturara ninguna comisión adicional en concepto de servicios prestados y que no hubiera doble deducción.

7.27 Cuando se aplica un método de facturación indirecta, puede difuminarse la relación entre lo facturado y los servicios prestados y pueden surgir dificultades cuando haya que evaluar el beneficio obtenido. De hecho, puede ser bastante probable que la empresa a la que se factura un servicio no haya establecido relación alguna entre lo facturado y el servicio. Aumenta pues, el riesgo de doble imposición, dado que es más difícil determinar una deducción en concepto de costes incurridos por cuenta de los miembros del grupo si la remuneración no puede identificarse de forma directa; o permitir que realice el destinatario del servicio una deducción en concepto de cualquier pago efectuado si no es capaz de demostrar que los servicios han sido prestados.

7.28 En lo que se refiere a los acuerdos de pago de honorarios en concepto de recepción de los servicios previamente solicitados (a los que se refieren los apartados 7.16 y 7.17), puede ser necesario examinar las condiciones de utilización efectiva de esos servicios dado que dichos acuerdos pueden prever que no se facture el uso efectivo de esos servicios siempre que su nivel de utilización no sobrepase un nivel predeterminado.

c) Cálculo del pago de plena competencia

7.29 Para determinar el precio de plena competencia de los servicios intragrupo, debería considerarse simultáneamente el punto de vista del proveedor del servicio y el del beneficiario. A estos efectos, los factores a tener en cuenta son, especialmente, el valor del servicio para el destinatario y el importe que una empresa independiente comparable hubiera estado dispuesta a pagar por ese servicio en circunstancias comparables, así como los costes para el proveedor del servicio.

7.30 Por ejemplo, desde el punto de vista de una empresa independiente que necesita un servicio, los proveedores del mismo en ese mercado pueden o no estar dispuestos a --o no ser capaces de-- ofrecer el servicio al precio que la empresa independiente acepta pagar. Si los proveedores del servicio están en condiciones de garantizar el mismo a un precio que se sitúe dentro del rango (intervalo) de precios aceptables para las empresas independientes, el acuerdo estará cerrado. Desde el punto de vista del proveedor de los servicios, los elementos a tener en cuenta son el precio por debajo del cual no aceptaría ofrecer el servicio y el coste del mismo, pero estos factores no son necesariamente determinantes en todos los casos.

7.31 El método a emplear para fijar los precios de plena competencia aplicables a los servicios intragrupo debería determinarse de acuerdo con los principios enunciados en los Capítulos I, II y III. A menudo, la aplicación de estos principios llevará a la utilización del método del precio libre comparable o del método del coste incrementado para fijar los precios de los servicios intragrupo. En general, se empleará un método del precio libre comparable cuando exista un servicio comparable prestado por una empresa independiente a otra también independiente en el mercado de ésta o por una empresa asociada a una empresa independiente en circunstancias comparables. Por ejemplo, éste podría ser el caso cuando se aportan servicios de contabilidad, auditoría, jurídicos o informáticos. El método del coste incrementado sería apropiado en ausencia del método del precio libre comparable si son comparables las actividades afectadas, los activos empleados y los riesgos asumidos a los de empresas independientes. Como se indica en el Capítulo II, al aplicar el método del coste incrementado, debería haber coherencia entre las operaciones vinculadas y las no vinculadas, para las categorías de costes tomadas en cuenta. En ciertos casos excepcionales, por ejemplo cuando es difícil aplicar el método del precio libre comparable o el método del coste incrementado, podrá ser útil tener en cuenta varios métodos (véase el apartado 1.69) para determinar correctamente el precio de plena competencia y, quizás, como última opción, habrá que emplear los métodos del beneficio de la operación (véase el apartado 2.49).

7.32 Puede ser útil efectuar un análisis funcional de los distintos miembros del grupo para establecer la relación entre sus actividades y resultados y los servicios en cuestión. Asimismo, tal vez sea necesario considerar no sólo el impacto inmediato de un servicio, sino también sus efectos a largo plazo, teniendo presente que algunos costes nunca producirán, de hecho, los beneficios que cabría esperarse en el momento en que se incurrieran en ellos. Por ejemplo, los gastos ocasionados por la preparación de una operación de comercialización podrían a primera vista parecer excesivos para ser asumidos por un miembro del grupo, a tenor de sus recursos actuales. Para determinar si el importe facturado en ese caso

se sitúa al nivel de plena competencia, habría que tener en cuenta los beneficios esperados de la operación y la posibilidad de que el importe y el plazo de la facturación en algunos acuerdos de plena competencia pudieran depender de los resultados de la operación. En estos casos, el contribuyente debería poder demostrar lo razonable de los importes facturados a sus asociados.

7.33 Al depender del método empleado para determinar una remuneración de plena competencia facturada por los servicios intragrupo, puede plantearse si es necesario que el precio aplicado sea el que permita alcanzar un beneficio para el proveedor de los servicios. En una operación de plena competencia, una empresa independiente normalmente trataría de facturar sus servicios de modo que obtuviera un beneficio y no de prestar esos servicios a precio de coste. Para determinar la remuneración de plena competencia, habrá que estudiar otras alternativas económicas disponibles para el destinatario del servicio. Sin embargo, hay circunstancias (como las que se presentan en el estudio de las estrategias mercantiles en el Capítulo I) en que una empresa independiente puede no obtener un beneficio sólo por la prestación del servicio, por ejemplo, cuando el proveedor del servicio tiene unos costes (previsibles o reales) que exceden al precio de mercado y a pesar de ello acepta prestar ese servicio para aumentar su rentabilidad, quizás completando así su gama de actividades. En consecuencia, no es siempre necesario que el precio de plena competencia se traduzca en un beneficio para la empresa asociada que presta un servicio intragrupo.

7.34 Por ejemplo, puede que el valor de mercado de los servicios intragrupo no sea superior al de los costes incurridos por su proveedor. Esto podría ocurrir cuando, por ejemplo, el servicio no constituye una actividad normal o recurrente del proveedor, ofreciéndose ocasionalmente a los miembros del grupo multinacional por comodidad. Para determinar si los servicios intragrupo generan el mismo valor por el dinero invertido que el que podría obtener una empresa independiente, una comparación de las funciones y los beneficios esperados permitiría juzgar la comparabilidad de las operaciones. Un grupo multinacional podrá decidir la prestación de un servicio intragrupo, en lugar de un servicio externo ofrecido por un tercero, por una amplia gama de razones, tal vez porque se obtienen otros beneficios intragrupo (para los que una remuneración de plena competencia podría ser adecuada). En ese caso no sería apropiado aumentar el precio del servicio por encima del nivel calculado, aplicando el método del precio libre comparable, sencillamente para permitir a la empresa asociada obtener un beneficio. Este resultado sería contrario al principio de plena competencia. Sin embargo, debe garantizarse que todos los beneficios del destinatario se han tomado en consideración adecuadamente.

7.35 Cuando se puede recurrir al método del coste incrementado (y no existe un precio libre comparable), el análisis requerirá examinar si los costes incurridos por el proveedor de servicios del grupo deben ajustarse para que sea válida la comparación de las operaciones. Por ejemplo, si la operación vinculada tiene una proporción mayor de gastos generales en relación con los costes directos que la operación comparable, no sería adecuado aplicar el margen obtenido en esta última operación si no se ajustan los costes de la empresa asociada para que la comparación sea válida. En algunos casos, los costes en que hubiera incurrido el destinatario, si hubiese tenido que ejecutar el servicio por cuenta propia, pueden indicar el tipo de acuerdo que él mismo estaría dispuesto a aceptar por la prestación del servicio en condiciones de plena competencia.

7.36 Cuando una empresa asociada interviene únicamente como agente o como intermediario en una prestación de servicios, es importante, al aplicar el método del coste incrementado, que el rendimiento o el margen se sitúe a un nivel que sea adecuado para el ejercicio de las funciones del agente y no para la propia prestación de los servicios. En ese caso, no sería adecuado fijar un precio de plena competencia aplicando un margen sobre los costes de los servicios sino sobre los costes inherentes a la función de agente o, incluso, según el tipo de datos comparables utilizados, el margen sobre el coste de los servicios debería ser más reducido que el que justificara la realización de los propios servicios. Por ejemplo, una empresa asociada puede soportar los costes relativos al alquiler de los espacios publicitarios por cuenta de los miembros del grupo, costes que los miembros del grupo habrían soportado directamente si hubieran sido independientes. En ese caso, podrá ser adecuado repartir esos costes en los destinatarios del grupo sin aplicación de un margen, imputando este último sólo a los costes incurridos por el intermediario en el ejercicio de sus funciones de agente.

7.37 En principio, la Administración tributaria y el contribuyente deberían esforzarse por establecer el precio de plena competencia correcto, pero sin olvidar que pueden existir razones de orden práctico por las que una Administración tributaria podría estar excepcionalmente dispuesta, en el marco de sus poderes discrecionales, a renunciar a valorar e imponer un precio de plena competencia para la

realización de servicios en algunos casos, y no a permitir que un contribuyente en las circunstancias adecuadas simplemente repartiera los costes de prestación de esos servicios. Por ejemplo, un análisis coste-beneficio podría demostrar que los ingresos fiscales adicionales susceptibles de ser obtenidos no justifican los costes y las cargas administrativas que ocasionaría la determinación de lo que podría ser en ciertos casos un precio de plena competencia adecuado. En esos casos, la facturación de todos los costes pertinentes y no sólo de un precio de plena competencia podría ofrecer un resultado satisfactorio para las empresas multinacionales y las Administraciones tributarias. Sin embargo, es poco probable que las Administraciones tributarias hagan esta concesión cuando la prestación de un servicio constituye la actividad principal de la empresa asociada, cuando el elemento de beneficio es relativamente importante o cuando puede aplicarse un método de facturación directa para fijar el precio de plena competencia.

Ejemplos de servicios intragrupo

7.38 A continuación se relacionan algunos ejemplos de problemas que se plantean en la fijación de precios de transferencia en la prestación de los servicios intragrupo. Los casos citados se indican sólo a título de ejemplo. En cada caso particular, será necesario tener en cuenta las circunstancias para juzgar si es oportuno aplicar uno u otro método de fijación de precios de transferencia.

7.39 Un primer ejemplo abarca las actividades de gestión de cobro, cuando un grupo multinacional decide centralizarlas por razones económicas. Por ejemplo, podría ser prudente centralizar las actividades de gestión de cobro para limitar los riesgos de fluctuación del tipo de cambio y de cobro y así reducir las cargas administrativas. Un centro de gestión de cobro que asume esta responsabilidad está realizando servicios intragrupo que debería facturar a un precio de plena competencia. La aplicación del método del precio libre comparable puede ser adecuada en ese caso.

7.40 La fabricación por contrato es otro ejemplo de una actividad que puede comportar servicios intragrupo. En dichos casos, el productor puede recibir instrucciones muy precisas acerca de lo que debe fabricar, en qué cantidades y con qué calidad. La compañía que produce soporta un riesgo mínimo y tiene garantizada la venta de todo su producción en la medida en que se ajuste a las normas de calidad. En ese caso, podría considerarse que está realizando un servicio, y que el método del coste incrementado podría ser el adecuado, siempre que se respeten los principios del Capítulo II.

7.41 Los contratos de investigación constituyen un ejemplo de servicios intragrupo que demanda personal altamente calificado cuyo papel es a menudo crucial en el éxito del grupo. Los planes concretos pueden tomar distintas formas, que van desde el establecimiento de programas detallados concebidos por la principal empresa afectada, a los acuerdos por los que la sociedad encargada de las investigaciones organiza libremente sus trabajos según las líneas directrices definidas en términos generales. En este último caso, que afecta normalmente a la investigación más puntera, las funciones complementarias, que consisten en identificar los ámbitos que ofrecen las perspectivas comerciales más interesantes y evalúan los riesgos de investigaciones fracasadas, pueden jugar un papel determinante en los resultados del grupo en su conjunto. Sin embargo, a menudo la sociedad de investigación suele estar protegida de riesgos financieros dado que normalmente todos los gastos serán reembolsados tanto en caso de éxito como de fracaso. Además, los activos intangibles obtenidos de las actividades de investigación pertenecen, normalmente, a la sociedad principal y, en consecuencia, la sociedad dedicada a la investigación no asume los riesgos inherentes a la explotación comercial de dicho activo. En ese caso, la aplicación del método del coste incrementado será adecuada, siempre que se respeten los principios de Capítulo II.

7.42 Otro ejemplo de servicios intragrupo es la gestión de licencias. Habría que distinguir la administración y protección de los derechos concernientes a los activos intangibles de la explotación de esos derechos. El control de una licencia podría confiarse a un centro de servicios responsable del seguimiento de los posibles incumplimientos respecto a la licencia y de la ejecución de los derechos de esa licencia.

CAPÍTULO VIII

Acuerdos de reparto de costes

A. Introducción

8.1 En este Capítulo se examinarán los acuerdos de reparto de costes (ARC) entre dos o más empresas asociadas (y, ocasionalmente, con empresas independientes). Existen numerosos tipos de acuerdos de reparto de costes. Este Capítulo no pretende analizar ni describir las consecuencias fiscales de cada uno de los tipos, sino proporcionar una orientación general que permita determinar si las condiciones establecidas por las empresas asociadas para un ARC son consistentes con el principio de plena competencia. Las consecuencias fiscales de un ARC varían en función de que el acuerdo se celebre, conforme al principio de plena competencia, en los términos de las disposiciones del presente Capítulo y de que se documente de manera adecuada. Este Capítulo no resuelve todas las cuestiones relevantes sobre la administración de los ARC ni las consecuencias fiscales de éstos. Por ejemplo, podrá resultar necesario disponer de directrices complementarias sobre la evaluación de las aportaciones a los ARC, especialmente, para determinar cuándo procede basarse en los costes o en los precios de mercado y precisar los efectos de las subvenciones públicas o de los incentivos fiscales (véanse los párrafos 8.15 y 8.17). También podría resultar de utilidad profundizar en la caracterización fiscal de las aportaciones, de los pagos compensatorios y de los pagos de entrada y de salida (véanse los párrafos 8.23, 8.25, 8.33 y 8.34). Se llevarán a cabo los trabajos complementarios necesarios para la actualización y profundización del contenido de este Capítulo a medida que vaya disponiéndose de más experiencia sobre el funcionamiento efectivo de los ARC.

8.2 La sección B ofrece una definición genérica del ARC y examina las características generales del concepto. La sección C describe la norma que permite determinar si un ARC cumple con el principio de plena competencia. El análisis incluye asimismo orientaciones sobre la forma de medir las aportaciones a un ARC con tal fin, sobre la necesidad o no de efectuar pagos compensatorios (es decir, pagos entre participantes que permitan ajustar la proporción de las aportaciones que les corresponde a cada uno) y sobre qué tratamiento fiscal debería darse a dichas aportaciones y pagos compensatorios. La sección C aborda asimismo la determinación de los participantes y el tratamiento de las sociedades que tienen un fin específico. La sección D analiza los ajustes a realizar cuando se considere que las condiciones previstas en un ARC no son consistentes con el principio de plena competencia, en particular en lo relativo a los ajustes del reparto proporcional de las aportaciones en virtud del acuerdo. La sección E trata lo referente a la adhesión a un ARC o a la retirada del acuerdo tras su puesta en práctica. Por último, la sección F formula una serie de sugerencias sobre la estructura y la documentación de los ARC.

B. Concepto de ARC

i) *Cuestiones generales*

8.3 Un ARC es un acuerdo marco que permite a las empresas mercantiles distribuir los costes y los riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza y el alcance de los intereses de cada uno de los participantes en estos activos, servicios o derechos. Un ARC es más bien un acuerdo contractual que una entidad jurídica distinta o un establecimiento permanente compuesto por todos sus participantes. En un ARC, la proporción de los beneficios esperados del acuerdo que recibe un participante corresponde a su participación en el total de las aportaciones al acuerdo, teniendo en cuenta que la determinación de los precios de transferencia no constituye una ciencia exacta. Además, cada participante en un ARC tendrá derecho a explotar separadamente su participación en el ARC, como propietario efectivo de esa parte y no como licenciatario y, por consiguiente, exento de pagar a ninguna de las partes canon o remuneración alguna. Inversamente, cualquier otra parte deberá pagar una remuneración apropiada a un participante (por ejemplo, un canon) por explotar total o parcialmente la propiedad de dicho participante.

8.4 Ciertos beneficios obtenidos en las actividades, que se desarrollan en el marco de un ARC, se conocerán por anticipado, mientras que otras como, por ejemplo, los resultados de las actividades de investigación y de desarrollo serán inciertos. Ciertos tipos de actividades del ARC producirán beneficios a corto plazo, mientras que otros tendrán un marco temporal más largo o tal vez no sean exitosos. En todo caso, en un ARC siempre existe un beneficio esperado al que cada participante aspira con su aportación,

incluyéndose el derecho asociado a que el ARC sea administrado adecuadamente. Los derechos de cada participante sobre los resultados de la actividad llevada a cabo en el marco del ARC deberían establecerse a priori, incluso en el supuesto en que dichos derechos estén interrelacionados con los del resto de participantes, por ejemplo, porque la propiedad legal del activo intangible desarrollado pertenezca a uno de los participantes, y, no obstante, todos tengan el derecho de explotarlo.

ii) Relación con otros Capítulos

8.5 Los Capítulos VI y VII proporcionan criterios sobre la forma de determinar el principio de plena competencia en una transmisión intragrupo, de activos intangibles y de servicios, respectivamente. Este Capítulo pretende proporcionar una orientación adicional en los casos en que los recursos y las competencias se pongan en común y en los que la remuneración recibida sea, total o parcialmente, el resultado que cabe esperarse de los beneficios mutuos. En consecuencia, los capítulos VI y VII, y, de hecho, el resto de los Capítulos de estas Directrices serán aplicables en la medida que sean relevantes, por ejemplo, para cuantificar el importe de una aportación a un ARC como parte del proceso de determinación de las aportaciones proporcionales. Las empresas multinacionales son invitadas a seguir las orientaciones del presente Capítulo, con el fin de asegurar que sus ARC se ajustan al principio de plena competencia.

iii) Tipos de ARC

8.6. Quizás el tipo de ARC más frecuente tome la forma de un acuerdo para el desarrollo conjunto de activos intangibles donde cada participante recibe una participación de los derechos sobre el activo que se desarrolla. En ese ARC, a cada participante se le conceden derechos específicos de explotación del activo intangible, por ejemplo, para ciertas zonas geográficas o para ciertas aplicaciones. En general, el participante utiliza el activo intangible más bien para su uso particular que en el marco de una actividad conjunta con otros participantes. Los derechos específicos obtenidos pueden ser verdaderos derechos de propiedad; igualmente, puede ocurrir que sólo uno de los participantes sea el propietario legal del activo pero que, económicamente, todos los participantes sean copropietarios. En el caso de que un participante posea un derecho efectivo de propiedad sobre cualquier activo desarrollado en el marco de un ARC y de que las aportaciones sean proporcionales, no procede el pago de un canon o de cualquier otra remuneración por la utilización del activo desarrollado en función del derecho adquirido por el participante.

8.7 Sin duda, los ARC más frecuentes son aquellos acordados para actividades de investigación y desarrollo de activos intangibles, aunque no se limitan a ese tipo de actividad. Podría haber unos ARC para la financiación conjunta o para el reparto de los costes y de los riesgos, para el desarrollo o la adquisición de activos o para la obtención de servicios. A título de ejemplo, las empresas mercantiles pueden aunar recursos para adquirir servicios administrativos centralizados o desarrollar campañas publicitarias comunes en los mercados de los participantes.

C. Aplicación del principio de plena competencia

i) Cuestiones generales

8.8 Para que las condiciones previstas en un ARC se ajusten al principio de plena competencia, las aportaciones efectuadas por cada participante deben ajustarse a las que una empresa independiente aceptaría en circunstancias comparables, teniendo en cuenta los beneficios que le cabe esperar razonablemente del acuerdo. Lo que diferencia la aportación a un ARC de una transmisión ordinaria intragrupo de activos o de servicios es que, total o parcialmente, la remuneración buscada por los participantes está constituida por los beneficios esperados por cada uno al poner en común los recursos y las técnicas. Las empresas independientes concluyen acuerdos de reparto de costes y de riesgos cuando existe una necesidad común de la que ambas se pueden beneficiar. Por ejemplo, las partes independientes, que operan conforme al principio de plena competencia, posiblemente desearían compartir los riesgos (sobre todo de la investigación en el ámbito de las tecnologías avanzadas) para reducir al mínimo las pérdidas que pudieran resultar de una actividad o procederían a un reparto de los costes o a un desarrollo conjunto con el fin conseguir ahorros, quizás, a través de las economías de escala o de mejorar la eficiencia y la productividad, tal vez, aprovechando los puntos fuertes y la experiencia de cada una. De manera más general, se dan estos acuerdos cuando un grupo de sociedades, donde cada una necesita de ciertas actividades, decide centralizar o desarrollar conjuntamente estas actividades de forma que se reduzcan los costes y los riesgos en beneficio de cada participante.

8.9 La expectativa de beneficios mutuos es fundamental para la aceptación, por parte de las empresas independientes, de un acuerdo para compartir recursos y habilidades que no de lugar a un pago adicional. Las empresas independientes exigirían que la aportación de cada participante, con respecto del total del acuerdo, sea proporcional a su parte en el total de los beneficios que espera recibir del mismo. Para aplicar el principio de plena competencia a un ARC es, por tanto, necesario constatar que todas las partes del acuerdo esperan obtener beneficios; posteriormente, calcular la aportación relativa (en dinero o en especie) de cada participante en la actividad conjunta; y, finalmente, determinar si es apropiado el porcentaje de las aportaciones al ARC (eventualmente ajustadas para tener en cuenta cualquier pago compensatorio efectuado entre participantes). Sería preciso tener en cuenta que estos factores pueden tener un cierto grado de incertidumbre. Es posible que se repartan los costes entre los participantes de un ARC para que resulte una sobreestimación de los beneficios imponibles en ciertos países y una subestimación en otros, si se aplica el principio de plena competencia. Por esta razón, los contribuyentes deberían estar en condiciones de justificar el fundamento de su petición con respecto al ARC (véase la sección F).

ii) Determinación de los participantes

8.10 La noción de beneficio mutuo es fundamental en un ARC, ya que una parte no puede ser considerada como participante si no puede esperar razonablemente un beneficio de la propia actividad del ARC (y no sólo del ejercicio de toda o parte de esta actividad). A un participante se le debe, por tanto, asignar un derecho sobre los beneficios del activo o de los servicios objeto del ARC y tener una expectativa legítima para, directa o indirectamente (a través de acuerdos de licencia o de venta a empresas asociadas o independientes, por ejemplo), explotar o utilizar el derecho que le ha sido asignado.

8.11 La exigencia de un beneficio esperado no impone la condición de que la actividad tenga un resultado positivo. A título de ejemplo, la investigación y el desarrollo, tal vez, no consigan producir activos intangibles con valor comercial. No obstante, si a lo largo del período durante el cual se debería obtener un beneficio, la actividad no produce ningún beneficio efectivo, la Administración tributaria podrá plantearse si las partes, en el caso de haberse tratado de empresas independientes, habrían continuado con su participación [véanse en el Capítulo I los párrafos dedicados a las estrategias mercantiles (en particular, el 1.35) y pérdidas (1.52-1.54)].

8.12 En ciertos casos, quizá los participantes en un ARC decidan confiar una parte o la totalidad de la actividad objeto del ARC a una sociedad distinta que no se considera participante en los términos del párrafo 8.10 anterior. En el caso de un contrato de investigación y/o de fabricación, esta sociedad deberá ser retribuida a un precio de plena competencia por los servicios prestados a los participantes del ARC. Este sería el caso incluso si, por ejemplo, la sociedad es una filial de uno o varios de los participantes en el ARC y ha sido creada para beneficiarse de un régimen de responsabilidad limitada si la actividad de investigación – y desarrollo es de alto riesgo. La retribución a un precio de plena competencia se determinaría según los principios generales expuestos en el Capítulo I, teniendo en cuenta, entre otros, las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, así como las consideraciones especiales que afectan la remuneración de plena competencia de los servicios descritas en el Capítulo VII, en particular, en los párrafos 7.29-7.37.

iii) Importe de la aportación de cada participante

8.13 Para determinar si un ARC se ajusta al principio de plena competencia --es decir, si la proporción relativa de cada participante en el total de las aportaciones al ARC es consistente con la proporción relativa en el total de los beneficios esperados del ARC-- es necesario medir el valor o el importe de las aportaciones de cada uno de los participantes en el ARC.

8.14 En virtud del principio de plena competencia, el valor de la aportación de cada participante debería ser compatible con el importe que habría sido fijado entre empresas independientes en circunstancias comparables. En consecuencia, para determinar el valor de las aportaciones a un ARC, se deben seguir las indicaciones dadas en los Capítulos I a VII de estas Directrices. Por ejemplo, como se indica en el Capítulo I, la aplicación del principio de plena competencia tomaría en cuenta, entre otros, los términos contractuales y las circunstancias económicas específicas de un ARC como, por ejemplo, el reparto de riesgos y de costes.

8.15 No puede darse algún resultado específico para todas las situaciones; los problemas deben más bien resolverse, caso por caso, respetando la aplicación general del principio de plena competencia. Los países tienen experiencia tanto en la utilización de los costes como de los precios de mercado para determinar el valor de las aportaciones a los ARC según el principio de plena competencia. Probablemente no es fácil

determinar el valor relativo de la aportación de cada participante, salvo que todas las aportaciones se realicen íntegramente en dinero, como, por ejemplo, cuando la actividad la ejerce un proveedor de servicios externo y todos los participantes financian conjuntamente los costes.

8.16 Es importante que el proceso de evaluación reconozca todas las aportaciones de los participantes en el acuerdo, incluyendo los activos o servicios que se utilizan tanto para la actividad del ARC como, simultáneamente, para las actividades mercantiles específicas del participante. Puede ser difícil medir las aportaciones que incluyan activos o servicios compartidos como, por ejemplo, cuando un participante aporta la utilización parcial de activos fijos como inmuebles o equipo, o ejerce funciones de vigilancia, de oficina o de administración para el ARC y para su propia actividad. Será necesario determinar la proporción de los activos o de los servicios relacionados con la actividad del ARC de forma comercialmente justificable respecto de las normas contables aceptadas y de los datos reales, así como efectuar ajustes, si éstos son importantes, para lograr una mayor consistencia cuando estén implicadas diferentes jurisdicciones. Una vez determinada esta proporción, la aportación podrá medirse conforme a los principios que aparecen en el resto del Capítulo.

8.17 Para evaluar la aportación de un participante, hay que determinar el tratamiento del ahorro que puede resultar de las subvenciones o de los beneficios fiscales (bajo la forma de deducciones para inversiones) concedidos por una Administración. Cuándo y hasta qué punto estos ahorros deben de tomarse en cuenta, al evaluar la aportación de un participante, dependerá de cómo hubieran actuado las empresas independientes en circunstancias comparables.

8.18 Pueden ser necesarios pagos compensatorios para ajustar las aportaciones proporcionales de los participantes. Un pago compensatorio supone el aumento de las aportaciones relativas del pagador y la reducción de la aportación del beneficiario en un importe equivalente al pago efectuado. Los pagos compensatorios deberán respetar las reglas de plena competencia, según las cuales la proporción de cada participante en el total de las aportaciones debe ser consistente con su proporción en el total de los beneficios esperados del acuerdo. El tratamiento fiscal de los pagos compensatorios aparece a continuación en el párrafo 8.25 siguiente.

iv) *Determinación de si el reparto es correcto*

8.19 No existe una regla de aplicación universal para determinar si la proporción relativa de cada participante en el total de aportaciones a la actividad de un ARC corresponde a su proporción relativa en el total de beneficios esperados del acuerdo. El objetivo es estimar la parte de beneficios esperados por cada participante y determinar las aportaciones en la misma proporción. La proporción de los beneficios esperados podría estimarse tomando como punto de referencia la renta adicional o los ahorros en términos de costes que cada participante espera como resultado del acuerdo. Pueden ser útiles, en ciertos casos, otras técnicas para la estimación de los beneficios esperados (por ejemplo, la utilización del precio cargado en la venta de activos o de servicios comparables). Otro enfoque frecuentemente utilizado en la práctica consistiría en determinar la proporción de los beneficios esperados atribuida a cada participante utilizando un criterio de reparto. Entre los criterios de reparto posibles podemos citar las ventas, el número de unidades utilizadas, producidas o vendidas, el beneficio bruto o el beneficio de explotación, el número de asalariados, el capital invertido, etc. La validez del criterio de reparto depende de la naturaleza de la actividad del ARC y de la relación entre dicho criterio y los beneficios esperados.

8.20 En la medida en que se espere que los beneficios totales o parciales de la actividad de un ARC se materialicen en el futuro y no en el presente, el reparto de las aportaciones debe de tomar en cuenta las proyecciones de las aportaciones de los participantes en esos beneficios. La utilización de proyecciones puede causar problemas a las Administraciones tributarias cuando se trate de verificar que las proyecciones se han realizado de buena fe y cuando se trate de supuestos en los que las proyecciones distan mucho de los resultados reales. Los problemas pueden agravarse cuando la actividad objeto del ARC concluya varios años antes de que los beneficios esperados se materialicen realmente. Podría ser oportuno, especialmente cuando se espera que los beneficios se materialicen en el futuro, que un ARC prevea, durante toda su vigencia, la posibilidad de realizar ajustes en los porcentajes respectivos de las aportaciones, dentro de una óptica prospectiva, con el fin de que se reflejen los cambios en las circunstancias relevantes que, a su vez, darán lugar a modificaciones en el reparto de los citados beneficios. Cuando los resultados reales son muy diferentes de las proyecciones, las Administraciones tributarias podrán plantearse si las empresas independientes, en condiciones comparables, habrían considerado fiables las proyecciones que se hicieron, teniendo en cuenta

todos los acontecimientos que se hubieran podido prever razonablemente en ese preciso momento y no retrospectivamente.

8.21 Para estimar los beneficios relativos esperados de una actividad de I + D dirigida al desarrollo de una nueva línea de productos o de un nuevo proceso, las empresas utilizan, a veces, como un indicador las ventas proyectadas de la nueva línea de productos o los ingresos proyectados en concepto de cánones por la concesión de licencias relativas al nuevo proceso. Se ofrece este ejemplo a título ilustrativo y no significa que la utilización de los datos relativos a las ventas sea preferible en ningún caso particular. Sea cual sea el indicador elegido, si los beneficios deben materializarse en el futuro, hay que asegurarse de que todos los datos actuales utilizados constituyen un indicador confiable para la distribución futura de dichos beneficios.

8.22 Sea cual sea el método de reparto, en ciertos casos habrá que realizar ajustes en el indicador utilizado para tener en cuenta las diferencias entre los beneficios que deben recibir los participantes, desde el punto de vista del calendario de los beneficios esperados, del carácter exclusivo de sus derechos, de los diferentes riesgos ligados a la obtención de los beneficios, etc. Es posible que el criterio de reparto que mejor se adapte a un determinado ARC varíe a lo largo del tiempo. Si un acuerdo se refiere a múltiples actividades, será deseable tener en cuenta este factor en la elección de un método de reparto de las aportaciones, con el fin de que dicha distribución esté ligada a los beneficios esperados por los participantes. Uno de los métodos posibles (que, sin embargo, no es el único) consiste en utilizar diversos criterios de reparto. Por ejemplo, si se concluye un ARC entre cinco participantes y uno no puede beneficiarse de ciertas actividades de investigación llevadas a cabo en el marco del ARC, ni tampoco existe alguna forma de compensación o de disminución de la aportación, los costes ligados a las actividades citadas podrían repartirse únicamente entre los otros cuatro participantes. En este caso, se podrían utilizar dos criterios para repartir los costes. Además, pueden contribuir a determinar el grado de aceptación del método de reparto el intercambio de información entre las partes de un convenio, el procedimiento amistoso y los acuerdos previos sobre precios de transferencia, bilaterales o multilaterales.

v) *Tratamiento fiscal de las aportaciones y de los pagos compensatorios*

8.23 Las aportaciones de un participante en un ARC deberían tratarse desde un punto de vista fiscal de acuerdo con las reglas tributarias generales que se aplicarían a dicho participante si estas aportaciones se efectuaran al margen de un ARC para realizar la misma actividad objeto del acuerdo (por ejemplo, para llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo, obtener un beneficio patrimonial en los activos necesarios para el ejercicio de la actividad del ARC). El carácter de la aportación --por ejemplo, un gasto en investigación y desarrollo-- dependerá de la naturaleza de la actividad llevada a cabo por el ARC y determinará su tratamiento desde un punto de vista fiscal. A menudo las aportaciones se consideran gastos deducibles en aplicación de estos criterios. Ninguna porción de la aportación de un participante en un ARC constituirá un canon por la utilización de activos intangibles, salvo en la medida en que la aportación tan sólo permita a quien la ha efectuado disponer de un derecho a utilizar los activos intangibles pertenecientes a uno de los participantes (o a un tercero) y en que el contribuyente no obtenga además un beneficio patrimonial en el propio activo intangible.

8.24 Como la aportación adecuada para un participante en un ARC debe estar compensada por los beneficios que espera obtener del acuerdo y estos beneficios, probablemente, no podrán conseguirse hasta después de transcurrido un plazo de tiempo, generalmente no se reconoce al que realiza la aportación una renta inmediata en el momento en que se efectúa dicha aportación. Se considerará el rendimiento de una aportación, para quien la ha satisfecho, ya sea como un ahorro en términos de coste (en cuyo caso, es posible que no genere directamente ninguna renta la actividad del ARC) o como un rendimiento obtenido a medida que los resultados de la actividad generen ingresos (o pérdidas) para dicho participante como, por ejemplo, en el caso de una actividad de investigación y desarrollo. Por supuesto, en ciertos casos, como en el de la prestación de servicios, los beneficios surgidos del acuerdo pueden materializarse en el momento en que se efectúa la aportación y serán, por tanto, reconocidos en dicho momento.

8.25 Un pago compensatorio debe tratarse como unos costes adicionales para el pagador y como un reembolso (y, por tanto, una reducción) de costes para el beneficiario. Normalmente, un pago compensatorio no constituye un canon, salvo en la medida en que otorgue al pagador tan sólo el derecho a utilizar los activos intangibles pertenecientes a un participante (o a un tercero) y en que el pagador no adquiera una parte del propio activo intangible. En ciertos casos, un pago compensatorio podría ser superior a los gastos o costes fiscalmente deducibles por el beneficiario, según se definan en su sistema fiscal nacional, en cuyo caso el excedente se consideraría como un beneficio imponible.

D. Consecuencias fiscales de la no conformidad de un ARC con el principio de plena competencia.

8.26 Un ARC será considerado conforme al principio de plena competencia cuando la proporción respectiva de cada participante en el total de las aportaciones al acuerdo, ajustada tomando en cuenta posibles pagos compensatorios, sea consistente con la proporción de los beneficios esperados por el participante en el marco del acuerdo. En caso contrario, la retribución recibida por, al menos, uno de los participantes por su aportación será insuficiente y la retribución recibida, por al menos, otro participante será excesiva si se compara con lo que habrían recibido en el mismo supuesto empresas independientes. En tal caso, el principio de plena competencia exigiría que se lleve a cabo un ajuste. La naturaleza de este ajuste dependerá de los hechos y circunstancias pero, en la mayoría de los casos, se traducirá en un ajuste de la aportación neta, posiblemente mediante la realización o la imputación de un pago compensatorio. Cuando la realidad comercial de un acuerdo difiere de las condiciones en principio acordadas por los participantes, posiblemente sea conveniente renunciar a considerar total o parcialmente los términos del ARC. Estas situaciones son las que vamos a examinar a continuación.

i) Ajuste de las aportaciones

8.27 Cuando la parte proporcional de un participante en el total de las aportaciones a un ARC, ajustada para considerar los pagos compensatorios, no se reparte en la misma proporción que los beneficios esperados del acuerdo, la Administración tributaria tiene derecho a ajustar la aportación del participante (teniendo en cuenta, en todo caso, que las Administraciones tributarias, a menudo deberían considerar con cautela la práctica de ajustes menores o marginales) (véase el párrafo 1.68.) Esta situación puede presentarse cuando la proporción de las aportaciones de activos o servicios de un participante no ha sido determinada correctamente o cuando se ha calculado erróneamente el reparto proporcional de los beneficios esperados de los participantes, por ejemplo, cuando el criterio de asignación establecido o ajustado para tener en cuenta la variación de las circunstancias no ha reflejado adecuadamente el reparto proporcional de los beneficios esperados (véase el párrafo 8.19). Normalmente el ajuste tomará la forma de un pago compensatorio hecho por uno o más participantes, realizado o imputado a otro.

8.28 Si un ARC es por lo demás aceptado y ejecutado correctamente, teniendo en cuenta las recomendaciones de la Sección F, la Administración tributaria generalmente debería abstenerse de realizar un ajuste basado en un solo ejercicio fiscal. Hay que tener en cuenta si la parte proporcional relativa de cada participante en el total de las aportaciones equivale a su parte proporcional en el total de los beneficios esperados del acuerdo a lo largo de varios años (véanse los párrafos 1.49 a 1.51).

ii) Decisión de ignorar todo o parte de un ARC

8.29 En ciertos casos, de los hechos y circunstancias puede deducirse que la realidad de un acuerdo difiere de los términos supuestamente convenidos por los participantes. Por ejemplo, cuando uno o varios de éstos no pueden esperar razonablemente obtener beneficios de la actividad del ARC. Aunque, en principio, la insignificancia de la parte de beneficios esperados por un participante, en general no constituye un obstáculo para su participación. No obstante, en el supuesto de un participante que ejecute toda la actividad no se beneficie más que de una pequeña proporción de los beneficios esperados, es posible plantearse si este participante ha suscrito el acuerdo con objeto de participar en los beneficios o con el exclusivo fin de obtener resultados más favorables en el ámbito fiscal. En estos casos, la Administración tributaria puede establecer las consecuencias fiscales como si los términos del acuerdo correspondieran a aquéllos que podían haberse esperado razonablemente si dicho acuerdo se hubiera celebrado entre empresas independientes, conforme a los criterios que figuran en los párrafos 1.36 a 1.41.

8.30 Una Administración tributaria puede también renunciar a considerar todos o una parte de los términos convenidos en un ARC si, a lo largo de un determinado período, se comprueba una diferencia sustancial entre la aportación proporcional de un participante (teniendo en cuenta los pagos compensatorios) y su parte proporcional en los beneficios esperados, y si la realidad comercial impone que el participante, que aporta una parte desproporcionadamente alta, reciba un beneficio patrimonial mayor por la actividad objeto del acuerdo. En este caso, el participante pudiera tener derecho a recibir un pago compensatorio de plena competencia de los demás participantes que se están beneficiando del uso de esa aportación. Si las circunstancias indican que se trata de un intento de abuso de las reglas de los ARC, la Administración tributaria podrá hacer caso omiso del ARC en su totalidad.

E. Adhesión, retirada o rescisión

8.31 Una entidad que se adhiera a un ARC ya en vigor podría obtener una participación en cualesquiera de los resultados de la actividad anterior al ARC, tales como los activos intangibles constituidos en el marco del acuerdo, los trabajos en curso y los conocimientos adquiridos de actividades pasadas. En tal caso, los antiguos participantes transfieren de manera efectiva una parte de sus derechos respectivos en los resultados de la actividad anterior del ARC. De acuerdo con el principio de plena competencia, toda transmisión de derechos preexistentes de los participantes miembros debe dar lugar a un pago compensatorio determinado sobre la base de este principio. Este pago compensatorio se denomina “pago de entrada”. La terminología utilizada varía según los países y sucede, por tanto, que cada aportación (o pago compensatorio) realizada como contrapartida de la transmisión de activos o de derechos ya existentes se califica como pago de entrada, les sea o no, efectuado por un nuevo partícipe en el ARC. Sin embargo, en el marco de este Capítulo, el término “pago de entrada” se limita a los pagos efectuados por los nuevos participantes en un ARC ya en vigor para la obtención de una participación en los resultados de las actividades anteriores del ARC. Las otras aportaciones, incluyendo los pagos compensatorios, son tratadas de forma separada en este Capítulo.

8.32 El importe de un pago de entrada debería determinarse sobre la base del valor en plena competencia de los derechos que el nuevo participante obtenga, teniendo en cuenta la proporción de los beneficios esperados por obtener del ARC. Tal vez, los resultados de las actividades anteriores del ARC puede que carezcan de valor y, en consecuencia, no exista pago de entrada. Es posible que se den casos donde un nuevo participante aporte al ARC activos intangibles ya existentes y donde proceda que los otros partícipes tengan que efectuar pagos compensatorios para retribuir esta aportación. En estos casos, los pagos compensatorios y el pago de entrada podrían expresarse en valor neto, pero para efectos fiscales, habrá que contabilizar el importe total de los pagos efectuados de forma separada.

8.33 Un pago de entrada debería tener, para efectos fiscales, el mismo tratamiento que en el marco de los sistemas fiscales generales (incluidos los Convenios de doble imposición) que se aplica a los participantes, como si se efectuara, al margen del ARC, por la adquisición de una participación en la propiedad que se obtiene, por ejemplo, una participación en los activos intangibles ya desarrollados por el ARC, de los trabajos en curso y de los conocimientos adquiridos en las actividades del ARC en el pasado. Ningún elemento de un pago de entrada efectuado a un ARC constituiría un canon, salvo en la medida en que este pago acredeite al pagador para obtener tan sólo un derecho a utilizar los activos intangibles pertenecientes a un participante (o a un tercero) y en la medida en que el pagador no obtenga un beneficio patrimonial sobre el propio activo intangible.

8.34 Podrían aparecer problemas similares a los relativos a los pagos de entrada cuando un participante abandona un ARC. En particular, un participante que deja un ARC puede ceder su parte de sus derechos a los resultados de las actividades anteriores al acuerdo (incluidas aquellas en las que existan trabajos en curso) a los demás partícipes. Si existe una transmisión efectiva de derechos de propiedad en el momento de la retirada de un participante, esta transmisión debe dar lugar a un pago compensatorio de acuerdo con el principio de plena competencia. Este pago se denomina pago “de salida”.

8.35 En ciertos casos, los resultados de las actividades anteriores del ARC pueden no tener ningún valor y, en consecuencia, no dar lugar a ningún pago de salida. Además, para determinar el importe del pago de salida según el principio de plena competencia, habría que considerar la opinión de los otros participantes. Por ejemplo, en ciertos casos, la retirada de un partícipe conduce a una reducción identificable y cuantificable del valor de las actividades ulteriores del ARC. Sin embargo, cuando el valor del derecho del participante que permanece en el ARC en los resultados de las actividades pasadas de dicho ARC no ha aumentado como consecuencia de la retirada, no procede que este participante efectúe un pago de salida. Al pago de salida se le aplicaría el mismo tratamiento fiscal que resulte de las disposiciones generales del sistema fiscal (incluidos los convenios para evitar la doble imposición) aplicables a los diferentes participantes, como si el pago se hubiera efectuado al margen de un ARC, considerando la cesión de los derechos preexistentes (por ejemplo, un derecho de propiedad de los activos intangibles ya desarrollados por el ARC, de los trabajos en curso y de los conocimientos adquiridos de las actividades pasadas desarrolladas en el marco del ARC). Ninguna parte de un pago de salida efectuado respecto de un ARC constituiría un canon por el uso de activos intangibles, salvo en la medida en que este pago no confiera a su autor más que el derecho de utilizar los activos intangibles pertenecientes al participante que se retira y en que el pagador no obtenga un beneficio patrimonial sobre el propio activo intangible.

8.36 En ciertos casos, la ausencia de pagos de entrada o de salida no genera problemas. Por ejemplo, las disposiciones anteriores no serían necesarias cuando el acuerdo afecta exclusivamente a la prestación de servicios que los participantes adquieren conjuntamente y pagan a medida que se utilizan y cuando estos servicios no desembocan en la creación de activos o derechos.

8.37 Cuando un participante se adhiere a un ARC o se retira de él, puede ser también necesario ajustar las proporciones relativas de las aportaciones (tomando como referencia la modificación del reparto de los beneficios esperados) en función del número incrementado o reducido de participantes que permanezcan tras la adhesión o la retirada.

8.38 Pueden darse casos en los que, incluso si el ARC no prevé nada en relación con las consecuencias de una adhesión o de una retirada, los participantes efectúen pagos de entrada o de salida y ajusten las proporciones relativas de las aportaciones (reflejando la modificación del reparto de los beneficios esperados) cuando se producen tales movimientos. La ausencia de disposiciones específicas a este respecto no debería impedir llegar a la conclusión de que existe el ARC con respecto a las actividades realizadas en el pasado siempre que las intenciones y el comportamiento de las partes implicadas respeten las directrices contenidas en el presente Capítulo. Sin embargo, en teoría, tales acuerdos deberían modificarse para tener en cuenta de manera específica cualquier modificación futura en la composición del mismo.

8.39 Cuando un ARC finaliza, el principio de plena competencia exige que cada participante reciba un interés patrimonial sobre los resultados de la actividad del ARC proporcional a su participación en las aportaciones durante toda la duración del acuerdo (ajustada en función de los pagos compensatorios efectivamente realizados, incluyendo aquellos relacionados con la rescisión del ARC). También sería posible que un participante sea compensado de acuerdo con el principio de plena competencia por uno o varios de los restantes participantes a cambio de renunciar a su derecho en los resultados de la actividad del ARC.

F. Recomendaciones para la estructuración y la documentación de los ARC

8.40 Un ARC debería estructurarse de forma que se ajuste al principio de plena competencia. Un ARC conforme al principio de plena competencia debería cumplir las condiciones siguientes:

- a) los participantes deberían ser exclusivamente empresas que puedan obtener mutuos beneficios de la actividad del ARC, directa o indirectamente (y no sólo del ejercicio de toda o de parte de esta actividad). Véase al respecto el párrafo 8.10;
- b) el acuerdo debería especificar la naturaleza y la importancia del interés patrimonial de cada participante sobre los resultados de las actividades del ARC;
- c) no debería realizarse ningún pago distinto de las aportaciones al ARC y de los pagos compensatorios correspondientes en concepto de interés patrimonial sobre los activos, servicios o derechos obtenidos gracias al ARC;
- d) el reparto proporcional de las aportaciones debería determinarse de forma apropiada, utilizando un método de asignación que refleje el reparto de los beneficios esperados del acuerdo;
- e) el acuerdo debería tener en cuenta los pagos compensatorios o la modificación prevista en la asignación de las aportaciones tras un plazo razonable para reflejar las variaciones en la distribución proporcional de los beneficios esperados entre los participantes; y
- f) podrían efectuarse los ajustes necesarios (en particular, respecto de posibles pagos de entrada o de salida) con la adhesión o la retirada de un participante y con la rescisión del ARC.

8.41 Como se indicó en el Capítulo V sobre Documentación, la aplicación de los principios de prudencia en la administración de empresas debería llevar a los participantes en un ARC a preparar o a obtener información sobre la naturaleza de la actividad del ARC, los términos del acuerdo y su consistencia con el principio de plena competencia. Lo anterior lleva implícito que los participantes tengan acceso completo a los detalles de las actividades que deberían llevarse a cabo en el marco del acuerdo, a las proyecciones sobre las que se basará el importe de las aportaciones y el importe de los beneficios esperados, así como a los gastos proyectados y reales en el marco de las actividades del ARC. Toda esta información podría ser pertinente y útil para las Administraciones tributarias y los contribuyentes deberían poder suministrarlala si se la solicitaran.

La información relativa a un determinado ARC dependerá de los hechos y de las circunstancias. Conviene subrayar que la información anterior no constituye ni una norma obligatoria de mínimos ni una lista exhaustiva de información que una Administración tributaria tiene derecho a solicitar.

- 8.42 La siguiente información relativa a las condiciones iniciales de un ARC es útil e importante:
- a) una lista de participantes;
 - b) una lista de empresas asociadas que participarán en la actividad de un ARC o que explotarán o usarán los resultados de esta actividad;
 - c) el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos por el ARC;
 - d) la duración del acuerdo;
 - e) los criterios para cuantificar las respectivas partes proporcionales en los beneficios esperados de cada participante y las previsiones utilizadas para determinar sus importes;
 - f) la forma y el valor de las aportaciones iniciales de cada participante, así como una descripción detallada de la metodología utilizada para determinar el valor de las aportaciones iniciales y en curso y cómo los principios contables se aplican consistentemente a todos los participantes para la evaluación de los gastos y del valor de las aportaciones;
 - g) el reparto previsto de las responsabilidades y de las tareas asociadas a la actividad del ARC entre los participantes y otras empresas;
 - h) los procedimientos y consecuencias de una adhesión o de una retirada de un participante en el ARC y de la rescisión del ARC; y
 - i) cualesquiera disposiciones que prevean pagos compensatorios o ajustes de los términos del acuerdo para reflejar una modificación de las circunstancias económicas.
- 8.43 Durante la duración del acuerdo, podría ser útil contar con la siguiente información:
- a) cualquier modificación del acuerdo (por ejemplo: condiciones, participantes, actividades, etc.), y las consecuencias de tal modificación;
 - b) una comparación entre las previsiones utilizadas para determinar los beneficios esperados de la actividad del ARC y los resultados concretos (no obstante, se debería considerar el párrafo 1.51); y
 - c) los gastos anuales incurridos por el desarrollo del ARC, la forma y el valor de las aportaciones de cada participante realizadas durante el período de vigencia del ARC, así como una descripción detallada del modo de cuantificar el valor de las aportaciones y de aplicar los principios contables a todos los participantes en la determinación de los gastos y en el valor de las aportaciones.

APÉNDICE

**Recomendación revisada del Consejo
sobre la determinación de los precios de transferencia
entre empresas asociadas [C(95)126/FINAL] tal como ha sido modificada**

EL CONSEJO,

Visto el Artículo 5(b) del Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 14 de diciembre de 1960;

Vista la Declaración de 21 de junio de 1976 adoptada por los Gobiernos de los países miembros de la OCDE sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales y las Directrices que se adjuntan a la misma [C(76)99(Final)];

Visto el Informe sobre las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, denominado en adelante "el Informe de 1995" [DAFFE/CFA(95)19 y corrigendum 1], aprobado el 27 de junio de 1995 por el Comité de Asuntos Fiscales, y completado por el Informe sobre los activos intangibles y los servicios aprobado el 23 de enero de 1996 por el Comité de Asuntos Fiscales [DAFFE/CFA(96)2], así como por el Informe sobre los acuerdos de reparto de costes aprobado el 25 de junio de 1997 por el Comité de Asuntos Fiscales (DAFFE/CFA 8(97) 27); y, por último, por el Informe sobre las directrices rectoras de los acuerdos previos sobre precios de transferencia en el marco del procedimiento amistoso, aprobado el 30 de junio de 1 999 por el Comité de Asuntos Fiscales (DAFFE/CFA(99)31).

Vista la necesidad fundamental de cooperación entre Administraciones tributarias para suprimir los obstáculos que representa la doble imposición para la libre circulación de bienes, servicios y capitales entre los países miembros;

Considerando que las operaciones entre empresas asociadas pueden tener lugar en condiciones diferentes de aquéllas aplicadas entre empresas independientes;

Considerando sin embargo que los precios utilizados en esas operaciones entre empresas asociadas (generalmente conocidos bajo el nombre de precios de transferencia) deben corresponder, a efectos fiscales, a los precios que se hubieran facturado entre empresas independientes (generalmente designados como precios de plena competencia) conforme al Artículo 9 (apartado 1) del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la renta y el patrimonio;

Considerando que los problemas planteados por los precios de transferencia utilizados en las operaciones internacionales tienen una importancia especial por el considerable volumen de estas operaciones;

Considerando la necesidad de llegar a una mayor coherencia en los enfoques de las Administraciones tributarias, por una parte, y de las empresas asociadas, por otra parte, en la determinación de los ingresos y gastos de una sociedad perteneciente a un grupo multinacional que deben tenerse en cuenta dentro de una jurisdicción.

I. RECOMIENDA a los Gobiernos de los países miembros

I.1 Que sus Administraciones tributarias sigan, cuando revisen y, en su caso, ajusten los precios de transferencia entre empresas asociadas a efectos de determinar la renta imponible, las directrices aplicables que figuran en el Informe de 1995, tal como ha sido modificado (considerando la integridad del Informe y la interacción de los diferentes capítulos) para llegar a la determinación de un precio de libre competencia en las operaciones entre empresas asociadas.

I.2. Que sus Administraciones tributarias estimulen a los contribuyentes a seguir las directrices aplicables que figuran en el Informe de 1995, tal como ha sido modificado, y que a tal fin den en su país una

amplia publicidad al Informe modificado de 1995 y lo traduzcan cuando sea necesario a su(s) lengua(s) nacional(es).

I.3 Que desarrollem una mayor cooperación entre sus Administraciones tributarias, sobre una base bilateral o multilateral, en asuntos relacionados con los precios de transferencia.

II. INVITA a los Gobiernos de los países miembros:

II.1 A notificar al Comité de Asuntos Fiscales cualquier modificación en el texto de las leyes o reglamentos aplicables en la determinación de los precios de transferencia o la introducción de nuevas leyes o reglamentos.

III. INSTRUYE al Comité de Asuntos Fiscales:

III.1 Para proseguir sus trabajos sobre las cuestiones relativas a los precios de transferencia y difundir las adiciones a las directrices mencionadas en el Informe modificado de 1995;

III.2 Para supervisar la aplicación del Informe modificado de 1995, en cooperación con las Autoridades fiscales de los países miembros y con participación del mundo empresarial y recomendar al Consejo modificar y poner al día, si es necesario, el Informe de 1995 modificado, a la vista de su supervisión;

III.3 Para informar periódicamente al Consejo de los resultados de su trabajo en estas materias juntamente con cualquier propuesta pertinente para mejorar la cooperación internacional;

III.4 Para desarrollar un dialogo con los países no miembros, conforme con la política de la Organización, con la finalidad de ayudarlos a familiarizarse con el Informe modificado de 1995 y, si ha lugar, estimularlos a adherirse ellos mismos al Informe modificado de 1995.

IV. DECIDE derogar la Recomendación sobre la determinación de los precios de transferencia entre empresas asociadas aprobada el 29 de mayo de 1979 79(83)(final)].

ANEXOS

LINEAMIENTOS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE SEGUIMIENTO DE LAS DIRECTRICES SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE LA OCDE Y LA IMPLICACIÓN DEL MUNDO EMPRESARIAL

A) Antecedentes

1. En julio 1995, el Consejo de la OCDE aprobó para su publicación “las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y a Administraciones tributarias” (a partir de ahora “las Directrices”) presentadas por el Comité de Asuntos Fiscales (a partir de ahora “el Comité”). Paralelamente, el Consejo de la OCDE aprobó la recomendación del Comité según la cual las Directrices deberían, si ello fuera necesario, revisarse periódicamente y actualizarse en función de la experiencia de los países miembros y del mundo empresarial al aplicar los principios y métodos definidos en las Directrices. Con tal fin y con objeto de facilitar las aclaraciones y mejoras que se están llevando a cabo, el Consejo de la OCDE dio instrucciones al Comité para llevar a cabo un seguimiento de la experiencia internacional en materia de precios de transferencia. Se considera que el seguimiento forma parte integral del acuerdo alcanzado en 1995 y que es indispensable que su instrumentación sea un éxito para que las Directrices puedan aplicarse de forma consistente. La recomendación del Consejo “da instrucciones al Comité de Asuntos Fiscales para que garantice el seguimiento de la aplicación del informe de 1995, en colaboración con las Autoridades fiscales de los países miembros y con la participación del mundo empresarial y, si fuese necesario, confie al Consejo la modificación y actualización de este informe teniendo en cuenta este seguimiento”

2. En resumen, el objetivo principal de este seguimiento es examinar en qué medida la legislación, la reglamentación y las prácticas administrativas de los países miembros se ajustan a las Directrices, así como enumerar los campos donde estas últimas podrían necesitar modificaciones y adiciones. El seguimiento no debería llevar sólo a enumerar los aspectos que plantean problemas, sino también a identificar las formas de aplicar las Directrices adoptadas por uno o varios países miembros que merecerían ser extendidas a otros países. El seguimiento no tiene como objeto pronunciarse sobre casos particulares.

3. El procedimiento de seguimiento debe ser permanente y abarcar todos los aspectos cubiertos por las Directrices con un énfasis especial en la utilización de los métodos del beneficio de la operación. Esta nota aspira a presentar algunos procedimientos de instrumentación del seguimiento, acatando así las directrices del Consejo de la OCDE. Dichos procedimientos se aplicarán progresivamente. Podrían ser necesarias revisiones ulteriores una vez que se hayan puesto en práctica los procedimientos.

4. Conforme a la Recomendación del Consejo, el mundo empresarial también deberá tener un papel en el seguimiento como se describe en la sección C.

B Procedimiento

5. El procedimiento de seguimiento será instrumentado por medio de cuatro proyectos relacionados entre sí: (1) exámenes de las evaluaciones mutuas de las prácticas en los países miembros, 2) identificación y análisis de problemas tipo difíciles; 3) revisión de las modificaciones aportadas en los textos legales, reglamentos y prácticas administrativas; y 4) elaboración de ejemplos. A continuación, se examina cada uno de los puntos.

i) Exámenes de las evaluaciones mutuas

6. El Grupo de Trabajo n ° 6 sobre la imposición de las multinacionales (“el Grupo de Trabajo”) ha emprendido, en estos últimos años, evaluaciones mutuas de las prácticas en materia de precios de transferencia de los países miembros. Estos exámenes tienen como meta obtener información detallada sobre la legislación, las prácticas y la experiencia de los países miembros en materia de precios de transferencia. Los delegados del Grupo de Trabajo deciden conjuntamente qué país deberá ser objeto de examen y cuáles serán los países que realicen este último. Las evaluaciones siguen las directrices aprobadas por el Comité.

7. Las directrices aplicables a los exámenes de evaluación mutua prevén la entrega al Grupo de Trabajo de un informe de cada país que se haya sometido a dicha revisión. Este informe debe citar los fundamentos jurídicos aplicables en materia de precios de transferencia, la normatividad del país sobre las prácticas operativas, los enfoques que se utilizan normalmente para abordar un problema complejo de precios de transferencia, las medidas administrativas previstas para el tratamiento de las cuestiones de precios de transferencia, los principios de la jurisprudencia y la experiencia en materia de obtención de datos y de documentación relativos a los contribuyentes. Este informe debe también describir los métodos administrativos utilizados para evitar y resolver los litigios en el campo de los precios de transferencia (ejemplos: procedimiento amistoso, APP y regímenes de protección).

8. Los exámenes de evaluación mutua seguirán realizándose, sólo, a tres niveles diferentes:

1) El primer nivel sería un “*examen temático*” que consistiría en estudiar el enfoque adoptado por todos los países miembros respecto a un punto importante determinado. En teoría, el examen se debería ligar a los demás aspectos del procedimiento de seguimiento. Por ejemplo, el mejor medio de resolver los problemas, que podrían plantearse con posterioridad a un examen tal, podría ser desarrollar ejemplos prácticos con vista a su inserción en las Directrices (véase la parte B (4) siguiente) o analizar la cuestión más profundamente, poniendo a punto modelos aplicables a los casos más difíciles (véase la parte B (ii) siguiente)

2) El segundo nivel sería un “*examen limitado*” que se referiría sólo al enfoque de cierto país o de varios países respecto a un punto específico y relativamente limitado. El examen lo efectuarían dos examinadores para cada país y el nivel de retroalimentación necesario dependería de la naturaleza de la cuestión que se estudia.

3) el tercer nivel sería un “*examen completo*” de un país en particular que se realizaría basándose en los principios de evaluación mutua mencionados en el Punto 7 anterior. Un examen completo se referiría directamente a la interpretación y aplicación de las Directrices en un determinado país miembro.

Criterios de selección.

9. Con el fin de mejorar la eficacia del proceso de exámenes de evaluación mutua, es importante que éste se efectúe de forma selectiva y abarquen los campos donde la aplicación de las Directrices presenta más dificultades. La decisión final de acometer uno de estos tres tipos de exámenes la tomará el Grupo de Trabajo en sesión plenaria, teniendo en cuenta, a la vez, el interés que presenta, en general, cualquier examen para las actividades de seguimiento de la aplicación de las Directrices realizadas por el Grupo de Trabajo y el interés por saber si los recursos disponibles son suficientes para llevar a buen fin el examen propuesto. Es relevante que todo examen sea de una calidad elevada a fin de extraer conclusiones significativas.

ii) Identificación y análisis de problemas tipo.

10. Uno de los aspectos esenciales del procedimiento de seguimiento consistirá en identificar y después analizar problemas de precios de transferencia difíciles y áreas problemáticas que obstruyen la aplicación internacional consistente de los métodos de fijación de los precios de transferencia expuestos en las Directrices y que pueden ilustrarse con ejemplos concretos. Asimismo, el seguimiento podría referirse a aspectos en los que resulta que las Directrices no ofrecen indicación alguna a las Administraciones tributarias ni a los contribuyentes. Todos los países miembros participarán activamente en este proceso y estarán dispuestos a destinar los recursos necesarios para garantizar su éxito. El mundo empresarial también participará en el seguimiento (véase la sección C).

11. El primer punto consiste en buscar aquellos procedimientos que se deberán utilizar y en determinar quién asumirá la responsabilidad de identificar los problemas tipo, destacando las cuestiones y las situaciones en que las Directrices corren el riesgo de no ofrecer las indicaciones suficientes, o aquellas situaciones que podrían llevar a los países miembros a interpretarlas de forma diferente, lo que constituiría un obstáculo a una aplicación internacional consistente. Los países miembros pueden enumerar los ámbitos en los que, según ellos, las Directrices podrían no abordar o no tratar correctamente una cuestión determinada.

12. En el marco de las reuniones periódicas de los inspectores fiscales organizadas por el Comité de Asuntos Fiscales, el Grupo de Trabajo podría prever reuniones bianuales de inspectores para examinar los problemas tipo y reunir los elementos de una eventual actualización apropiada de las Directrices. La OCDE sólo estudiará problemas tipo difíciles desde la perspectiva del seguimiento de la aplicación de las Directrices.

13. Determinados países se responsabilizarían, en las reuniones del Grupo de Trabajo nº 6, de realizar el examen de los problemas de precios de transferencia difíciles y de las áreas problemáticas susceptibles de ser ilustrados con ejemplos concretos.

14. Los resultados que el Grupo de Trabajo espera obtener de la identificación y el análisis de problemas tipo, podrían ser el desarrollo de ejemplos que ilustren la aplicación de las Directrices en casos (tomados para ser objeto de análisis) donde pueden aplicarse los principios contenidos en las mencionadas Directrices. La identificación y el análisis podrían asimismo tener como consecuencia la detección de los campos en los que sería posible modificar las Directrices con el fin de dar indicaciones más precisas; o en los que convendría insertar nuevos elementos.

iii) Actualizaciones de la legislación y de la práctica

15. De acuerdo con la misión que le ha sido encomendada por el Consejo, el Secretariado solicitará a los países miembros los informes sobre la evolución de su legislación, reglamentos y prácticas administrativas en materia de precios de transferencia.

iv) Elaboración de ejemplos.

16. Los procedimientos de seguimiento descritos anteriormente se acompañarán de la elaboración de ejemplos teóricos suplementarios que se añadirán a las Directrices. Estos ejemplos no tienen como objeto desarrollar nuevos principios ni abordar nuevas cuestiones, sino facilitar la interpretación de los citados principios y tratar cuestiones difíciles ya analizadas en las Directrices. Con el fin de garantizar su interés práctico y evitar que sean demasiado prescriptibles, estos ejemplos serán breves, fundados en hechos consignados y relativamente simples, de forma que su ámbito sea lo suficientemente amplio para que las indicaciones que ofrecen no tengan una aplicación estricta y limitada. Los ejemplos se dividirán en dos grandes categorías. La primera reagrupará ilustraciones de la aplicación de los métodos y enfoques descritos en las Directrices. La segunda pretenderá coadyuvar en la selección de uno o varios métodos apropiados de determinación de los precios de transferencia. Aunque teóricos, estos ejemplos se inspirarán en la experiencia concreta de las Administraciones tributarias y de los contribuyentes en materia de aplicación del principio de plena competencia previsto en las Directrices, contribuyendo al establecimiento de prácticas satisfactorias.

C. Participación del mundo empresarial.

17. No está previsto que la OCDE intervenga en la resolución de litigios relativos a los precios de transferencia entre un contribuyente y la Administración tributaria. El procedimiento de seguimiento no aspira a constituirse en una forma de arbitraje y los contribuyentes no podrán someter casos particulares al Grupo de Trabajo para que éste los resuelva. De todas formas, como lo prevén las Directrices y las recomendaciones del Consejo, se promoverá que el mundo empresarial haga un recuento de los problemas que producen dificultades en la aplicación consistente de dichas Directrices (ofreciendo, preferentemente, ejemplos concretos).

18. El Comité Consultivo Económico e Industrial (BIAC) ante la OCDE será invitado a exponer al Grupo de Trabajo las dificultades concretas halladas en la aplicación de las Directrices, con el fin de que éste examine la suficiencia de las indicaciones ofrecidas para los ámbitos afectados, respetando siempre la confidencialidad de las informaciones.

19. Al asistir a la OCDE en su papel de seguimiento de la aplicación de las Directrices, se promoverá que el mundo empresarial tenga especialmente en cuenta las orientaciones formuladas en el punto 17 anterior. Por lo tanto, dicho sector deberá centrarse en los temas que originan dificultades teóricas o concretas y no en cuestiones específicas no resueltas, relativas a la determinación de los precios de transferencia. No obstante, puede ser útil ilustrar una determinada cuestión haciendo referencia a un ejemplo teórico. Al elaborar este tipo de ejemplos, que podría inspirarse en las características tomadas de

varios casos reales, convendría esforzarse en garantizar que estos ejemplos sigan siendo teóricos y no se parezcan a casos reales y que las características descritas se limiten a los aspectos problemáticos con el fin de evitar la impresión de que se trata de establecer un precedente general para la resolución de un problema específico.

Exámenes de evaluación mutua.

20. Se considera que uno de los puntos fuertes de las evaluaciones mutuas consiste en que son efectuadas por los demás países miembros conforme a un proceso positivo y constructivo que, a su vez, permite la transmisión de las prácticas más positivas y la mejora de las menos satisfactorias. No obstante, las directrices generales dadas al mundo empresarial lo animan a enumerar las cuestiones que plantean problemas que convendría analizar más en profundidad. Así, el Grupo de Trabajo podrá tener en cuenta esta contribución a la hora de realizar una elección definitiva de las cuestiones a abordar en el marco del procedimiento de evaluación mutua.

21. Igualmente se prevé que, una vez que el Grupo de Trabajo haya escogido la cuestión o el país que deberá ser objeto de una evaluación mutua, se notificará al BIAC de ello para que éste pueda aportar sus observaciones. Si se trata de una cuestión que fue identificada en su origen por el BIAC y, en particular, en el contexto de exámenes temáticos éste último será informado de los debates del Grupo de Trabajo y, si fuera necesario, será invitado a dar precisiones adicionales. Sin embargo, en el momento presente no se contempla la ampliación del papel del BIAC en el proceso de evaluación mutua más allá de lo que se ha descrito.

Identificación y análisis de los problemas tipo y elaboración de ejemplos concretos

22. Los problemas tipo aspiran a ofrecer ejemplos de cuestiones o situaciones en las que las orientaciones marcadas por las Directrices son inexistentes o inadecuadas. Concluidos los ejemplos específicos, se integrarán en las Directrices para ilustrar determinados principios. El mundo empresarial debe asumir, en este punto, un papel al facilitar la elaboración de problemas tipo o ejemplos a partir de la experiencia específica de sus miembros. El Grupo de Trabajo solicitará, a lo largo de dicha elaboración, comentarios tanto sobre los problemas tipo así como sobre los ejemplos concretos. El propio BIAC podría proponer, problemas tipo o ejemplos siempre que se respeten las salvaguardas formuladas en el punto 17 de tal forma que no se utilice el proceso para resolver un determinado problema de precios de transferencia.

Actualización de la legislación y de la práctica.

23. El objetivo de este elemento de seguimiento es mantener informados a los países miembros de la evolución habida en cada una de las demás naciones. Habitualmente, existen a nivel nacional mecanismos muy experimentados que permiten al mundo empresarial contribuir a la actualización de la legislación, de los reglamentos y de las prácticas administrativas de los países miembros en el ámbito de los precios de transferencia.

A nivel de la OCDE, el BIAC tendrá la posibilidad de llamar la atención del Grupo de Trabajo acerca de las modificaciones introducidas en la legislación y en las prácticas de los países miembros y no miembros que considere contrarias a las Directrices o susceptibles de crear problemas prácticos a la hora de implementarlo, sin que se haga referencia explícita a casos individuales.

24. Se analizará la contribución del BIAC en el marco de las reuniones mixtas regulares de éste con el Grupo de Trabajo.

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS DE LAS DIRECTRICES APLICABLES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA.

Las hipótesis y los ajustes relativos a los acuerdos tomados en virtud del principio de plena competencia en los ejemplos siguientes se indican únicamente con fines ilustrativos y no deberían considerarse que crean precedente en materia de ajustes y de acuerdos de plena competencia en casos reales o en industrias particulares. Aunque los mencionados ajustes e hipótesis tratan de demostrar los principios de las Secciones de las Directrices a las que se refieren, dichos principios deben aplicarse a cada caso de acuerdo con los hechos y circunstancias específicas del caso en cuestión.

APLICACIÓN DEL MÉTODO SPLIT (O DE REPARTO) DEL BENEFICIO RESIDUAL

1. El éxito de un producto electrónico está relacionado al diseño tecnológico innovador de sus procesos electrónicos y de su componente principal. Este componente, es diseñado y fabricado por la sociedad asociada A, es transferido a la sociedad asociada B, que diseña y fabrica el resto del producto, y distribuido por la sociedad asociada C. Se dispone de información que permite verificar, gracias al método del precio de reventa, que las funciones de distribución y los riesgos asumidos por la sociedad C se remuneran de forma apropiada con el precio de transferencia del producto final de B a C.
2. El método más confiable para evaluar el precio del componente transferido de A a B sería el método del precio libre comparable si se pudiera encontrar un comparable lo suficientemente similar (véase el párrafo 2.7 de las Directrices). No obstante como el componente transferido de A a B refleja el avance tecnológico innovador del que se beneficia la sociedad A en este mercado, en este ejemplo resulta imposible (después de haber realizado el análisis funcional y el de comparabilidad apropiados) encontrar un precio libre comparable confiable que permita calcular el precio correcto que A podría exigir en plena competencia por su producto. Sin embargo, el cálculo de un retorno sobre los costes de fabricación de A podría proporcionar una estimación del elemento de utilidad que remuneraría las funciones manufactureras de A, ignorándose el elemento de la utilidad atribuible al intangible utilizado en esta sociedad. Se podrían efectuar cálculos similares relativos a los costes de fabricación de la sociedad B a fin de proceder a una estimación de la utilidad que B obtiene de sus funciones manufactureras, ignorándose el elemento de la utilidad atribuible a su intangible. Como el precio de venta que B cobra a C se conoce y se acepta como un precio de plena competencia, puede determinarse la utilidad residual conjunta obtenida por A y B gracias a la explotación de sus intangibles respectivos. Véanse párrafos 3.5 y 3.19 de las Directrices. En esta fase queda indeterminada la parte de la utilidad residual que puede atribuirse a cada empresa.
3. La utilidad residual puede repartirse, basándose en un análisis de los hechos y circunstancias que podría indicar como la recompensa adicional se hubiera asignado en condiciones de plena competencia (véase el párrafo 3.19 de las Directrices). La actividad de investigación y desarrollo de cada sociedad está dirigida al diseño tecnológico de las mismas categorías de producto, estableciéndose en el marco de este ejemplo que los importes relativos de los gastos de investigación y desarrollo confiablemente miden el valor relativo de las aportaciones de las sociedades (véase el párrafo 3.18 de las Directrices). Ello significa que la contribución de cada sociedad a la innovación tecnológica respecto al producto puede medirse de forma confiable sus gastos relativos en investigación y desarrollo de forma que si los gastos de investigación y desarrollo de A son de 15 y los de B de 10, el residuo puede fraccionarse en 3 y 2.
4. Algunas cifras pueden ayudar a comprender mejor el ejemplo.

a) Pérdidas y ganancias de A y B.

	A	B
Ventas	50	100
menos		
compras	10	50
Costes de fabricación	<u>15</u>	<u>20</u>
Beneficio bruto	25	30
Menos		
Gastos de Investigación y desarrollo	15	10
Gastos de explotación	<u>10</u>	<u>25</u>
	<u>0</u>	<u>10</u>
Beneficio neto		

b) Determinación de la utilidad rutinaria por las actividades manufactureras de A y B y cálculo de la utilidad residual total.

Queda establecido, para los dos países que fabricantes independientes comparables que no disponen de activos intangibles innovadores obtienen un rendimiento sobre sus costes de fabricación (excluyéndose las compras) de un 10% (proporción de la utilidad operativa a costes directos e indirectos de fabricación)ⁱ. Véase el párrafo 3.19 de las Directrices. Los costes de fabricación de A son de 15 y, en consecuencia, al calcular el rendimiento respecto a los costes, se atribuiría a A una utilidad por manufactura de 1.5. Los costes equivalentes de B son de 20 y, por tanto, al calcular el rendimiento respecto a los costes, se atribuiría a B una utilidad por manufactura de 2. La utilidad residual es, por consiguiente, de 6.5 y se obtiene deduciendo del beneficio neto combinado de 10, la utilidad por manufactura combinada de 3.5.

c) Asignación de la utilidad residual.

La asignación inicial de la utilidad (1.5 para A y 2.0 para B) retribuye las funciones manufactureras de A y B, pero no toma en cuenta el valor de sus actividades respectivas de investigación y desarrollo que ha propiciado un producto avanzado en términos tecnológicos. Esta utilidad residual puede ser dividida entre A y B, basándose para ello en su porcentaje de costes totales de investigación y desarrollo ya que, para este ejemplo,ⁱⁱ se puede confiablemente suponer que los gastos relativos de investigación y desarrollo de las sociedades reflejan con exactitud sus contribuciones relativas al valor de la innovación tecnológica que contiene el producto. Los gastos de investigación y desarrollo de A son 15 y 10 los de B, por lo que suman unos gastos combinados de investigación y desarrollo iguales a 25. La utilidad residual es 6.5 de la cual un 15/25 puede imputarse a A y un 10/25 a B, lo que resulta en un reparto de 3.9 y de 2.6 respectivamente, como indicamos a continuación:

parte que corresponde a A de la utilidad residual: $6.5 \times 15/25 = 3.9$

parte que corresponde a B de la utilidad residual: $6.5 \times 10/25 = 2.6$

d) Nuevo cálculo de las utilidades.

Los beneficios netos de A, por lo tanto, pasarían a ser $1.5 + 3.9 = 5.4$

Los beneficios netos de B, por lo tanto, pasarían a ser $2.0 + 2.6 = 4.6$

Las pérdidas y ganancias revisadas para propósitos fiscales serían las siguientes:

ⁱ Este rendimiento del 10% no corresponde técnicamente a la aplicación de un margen sobre el coste en el sentido más estricto, ya que se trata de un beneficio neto y no de un beneficio bruto. Pero este rendimiento del 10% tampoco corresponde a un margen del método del margen neto de la operación en el sentido más estricto, ya que la base de los costes no incluye los gastos de explotación. El rendimiento neto sobre los costes de fabricación se utiliza como un método de reparto del beneficio, cómodo y práctico en un primer momento porque simplifica la determinación del residual atribuible a los activos intangibles.

ⁱⁱ Véase, no obstante el párrafo 6.27 de las Directrices.

	A	B
Ventas	55.4	100
Menos		
Compras	10	55.4
Costes de fabricación	<u>15</u>	<u>20</u>
Beneficio bruto	30.4	24.6
Menos		
Gastos de Investigación y desarrollo	15	10
Gastos de explotación	10 25	10 20
Beneficio neto	<u>5.4</u>	<u>4.6</u>

Nota.

5. El ejemplo tiene como objeto ilustrar de forma sencilla los mecanismos de la división de la utilidad residual y no debe ser interpretado como que provee orientación general sobre la forma en que se ha de aplicar el principio de plena competencia en la identificación de operaciones comparables y la determinación de una división adecuada. Es importante que los principios que este ejemplo trata de ilustrar se apliquen en cada caso, tomando en cuenta los hechos y circunstancias específicas. En particular, es preceptivo observar que la determinación de la división residual puede necesitar un considerable refinamiento, en la práctica, para identificar y cuantificar la base apropiada de asignación. Cuando se utilizan los gastos de investigación y desarrollo, puede que se necesite tener en cuenta las diferencias en los tipos de actividades de investigación y desarrollo realizadas, por ejemplo, porque diferentes tipos de actividades de investigación y desarrollo pueden corresponder a diferentes niveles de riesgo y, en consecuencia, a niveles diferentes de rendimiento esperado en condiciones de plena competencia. Por otra parte, niveles determinados de gastos corrientes de investigación y desarrollo también pueden no reflejar de forma adecuada la contribución a la obtención de las utilidades corrientes, atribuibles a los activos intangibles desarrollados o adquiridos en el pasado.

ACTIVOS INTANGIBLES Y VALUACIÓN INCIERTA.ⁱⁱⁱ

Ejemplo 1.

1. Los derechos de fabricación y distribución de un medicamento colocado en un mercado son objeto de licencia entre empresas asociadas en virtud de un acuerdo que fija la tasa de canon durante el plazo de vigencia de tres años del citado acuerdo. Estos términos están de acuerdo a las prácticas seguidas en la industria y a los acuerdos concluidos en condiciones de plena competencia respecto a productos comparables; y la tasa es aceptada como si fuera equivalente al que se hubiera acordado en el marco de las operaciones no vinculadas, originadas por los beneficios que razonablemente podrían esperar las dos partes en el momento de concluir el acuerdo.

2. En el curso del tercer año de vigencia del acuerdo se descubre que el medicamento, en combinación con otro fármaco, tiene propiedades que corresponden a otra categoría terapéutica y este descubrimiento lleva a un aumento considerable de las ventas y utilidades del licenciatario. Si el acuerdo hubiese sido negociado en condiciones de plena competencia, en el curso del tercer año, disponiendo de esta información, es indudable que se hubiera convenido una tasa de canon más elevada con objeto de tener en cuenta el aumento del valor del intangible.

3. Existe evidencia que sustenta el punto de vista (y la evidencia se pone a disposición de la Administración tributaria) de que no se habían previsto las nuevas propiedades del medicamento en el momento en que se concluyó el acuerdo y que la tasa de canon fijada en el año 1 estaba adecuadamente basada en los beneficios que las dos partes podrían razonablemente esperar en ese momento. La ausencia de una cláusula de ajuste de los precios o de cualquier otra protección contra el riesgo de incertidumbre de la valuación también es consistente con las condiciones en las que se efectúan las operaciones no vinculadas comparables. Y, basándose en un análisis del comportamiento de empresas independientes en circunstancias similares, no existe motivo alguno para creer que el acontecimiento en el tercer año era tan

ⁱⁱⁱ Los tres ejemplos siguientes ilustran la aplicación de los principios relativos a la determinación de los precios de plena competencia cuando la -valuación del activo intangible transferido es muy incierta en el momento de la operación. Véanse párrafos 6.28-6.35.

fundamental que hubiera generado una renegociación del precio de la operación en una situación de plena competencia.

4. Teniendo en cuenta todas estas circunstancias no hay motivo para ajustar la tasa de canon en el curso del tercer año. Tal ajuste estaría en contra de los principios formulados en el Capítulo VI porque constituiría en tal caso un ajuste inapropiado por no ser previsible (véase el párrafo 6.29 de las Directrices). No hay razón para considerar que la valuación fue lo bastante incierta en su origen como para justificar que partes que operan en condiciones de plena competencia hubieran exigido una cláusula de ajuste de precios o que el cambio en el valor fuera tan fundamental que hubiera llevado a una renegociación de la operación (véanse los párrafos 6.30-6.31).

Ejemplo 2.

5. Se repiten los mismos hechos que en el ejemplo anterior. Supongamos que al final del período de tres años, el acuerdo es renegociado entre las partes. En esta fase, sabemos que los derechos sobre el fármaco tienen un valor considerablemente más elevado de lo que parecía al principio. No obstante, el acontecimiento inesperado del año anterior es aún reciente y no es posible predecir confiablemente si las ventas van a seguir aumentando, si se van a descubrir otros efectos benéficos y qué desarrollos del mercado podrán afectar a las ventas a medida que los competidores intenten sacar provecho del hallazgo. Todas estas consideraciones hacen de la revaluación de los derechos intangibles un proceso muy incierto. Sin embargo, las empresas asociadas concluyen un nuevo acuerdo de licencia de 10 años de duración, que aumenta significativamente la tasa fija de canon, basándose en expectativas especulativas de mantenimiento y crecimiento de la demanda.

6. No es una práctica industrial entrar en acuerdos de largo plazo con tasas fijas de cánones cuando el intangible en cuestión potencialmente tiene un valor elevado, pero este último no se ha establecido basándose en la experiencia. Tampoco existe evidencia de que, dada la incertidumbre de la valuación, cualquier proyección realizada por las empresas asociadas hubiera sido considerada como adecuada por empresas independientes como para justificar un acuerdo con una tasa fija de canon. Supongamos que existe evidencia que empresas independientes hubieran insistido en una protección en forma de cláusulas de ajuste de los precios futuros, tomando como base las revisiones efectuadas anualmente.

7. Se supone que, a lo largo del cuarto año, las ventas han aumentado y que la tasa de canon establecida bajo el acuerdo de diez años de vigencia, es considerada como apropiada bajo el principio de plena competencia. No obstante, al principio del quinto año, un competidor introduce un fármaco que tiene un mayor beneficio que el primero en la categoría terapéutica en la cual ese primer medicamento, combinado con otro, inesperadamente había proporcionado beneficios y las ventas del primer fármaco efectuadas para dicho uso caen con rapidez. La tasa de canon fijada al principio del acuerdo de diez años de vigencia no puede considerarse como de plena competencia más allá del quinto año y es justificable que la Administración Tributaria realice un ajuste de precios de transferencia a partir del principio del sexto año. Este ajuste es apropiado debido a la evidencia, mencionada en el párrafo anterior, que en circunstancias comparables, empresas independientes habrían previsto en el acuerdo un ajuste de precios basado en una revisión anual. (véase el párrafo 6.34 de las Directrices).

Ejemplo 3.

8. Supongamos que la sociedad X concede una licencia en la que otorga el derecho de producir y distribuir una microplaqueta a la sociedad Y, filial recientemente creada, durante un período de cinco años. La tasa de canon se fija en 2%. Esta tasa se basa en una proyección de beneficios susceptibles de ser obtenidos en la explotación del intangible, que muestra unas ventas esperadas del producto de 50 a 100 millones para cada uno de los primeros cinco años.

9. Se establece que contratos entre empresas independientes relativos a intangibles comparables en circunstancias comparables, no considerarían las proyecciones lo suficientemente confiables como para justificar una tasa fija de canon y que, por tanto, las partes normalmente hubieran acordado una cláusula de ajuste de precios para tener en cuenta las diferencias entre los beneficios reales y los beneficios proyectados. Un acuerdo realizado entre la Sociedad X y un fabricante independiente por un intangible comparable bajo circunstancias comparables, prevé los siguientes ajustes de las tasas:

Ventas	Tasa
Hasta 100 millones	2.00%
Próximos 50 millones	2.25%
Próximos 50 millones	2.50%
Más de 200 millones	2.75%

10. De hecho, aunque las ventas efectuadas por Y en el primer año se eleven a 50 millones, en los años posteriores las ventas son tres veces superiores a las cifras proyectadas. De acuerdo con los principios de esta sección, para estos años posteriores podría justificarse que la Administración Tributaria determinara la tasa de canon, basándose en la cláusula de ajuste prevista en una operación no vinculada comparable, como la concluida entre la sociedad X y el fabricante independiente (véanse los párrafos 6.30, 6.32 y 6.33 de las Directrices).

LINEAS RECTORAS DE LOS ACUERDOS PREVIOS SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DENTRO DEL MARCO DEL PROCEDIMIENTO AMISTOSO (APP PA)

A) CONTEXTO

i) *Introducción*

1. Los acuerdos previos sobre precios de transferencia (APP) son objeto de un análisis exhaustivo en las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias (OCDE, 1995) (denominadas en adelante "Directrices sobre precios de transferencia"), concretamente en el capítulo IV Sección F. Se analiza el desarrollo de los acuerdos entre las Autoridades competentes en el párrafo 4.165 :

"Una uniformidad de las prácticas relativas a los APP entre los países que los utilizan podría ser beneficiosa tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes. En consecuencia, las Administraciones tributarias de tales países podrían contemplar la conclusión de acuerdos entre Autoridades competentes referentes a los APP. Estos acuerdos podrían establecer las directrices generales y las modalidades para alcanzar un acuerdo amistoso cuando el contribuyente haya solicitado un APP referente a precios de transferencia."

Debe observarse que la utilización del término "acuerdo" en la cita anterior no tiene como objeto conceder a estos acuerdos procedimentales una categoría superior a la prevista por el artículo sobre Procedimiento Amistoso del Modelo de Convenio de la OCDE. Además, el Comité de Asuntos Fiscales estableció en el párrafo 4.161 de las Directrices sobre precios de transferencia que se propicie "el seguimiento cuidadoso de un uso más amplio de los APP y el fomento de una mayor consistencia en la práctica entre los países que decidan utilizarlos".

2. Este Anexo sigue las anteriores recomendaciones. El objetivo es mejorar la consistencia de la aplicación de los APP, orientando a las Administraciones tributarias sobre la forma de gestionar los procedimientos amistosos en materia de APP. Aunque el Anexo se centra en el papel de las Administraciones tributarias, se aprovecha la ocasión para analizar cómo el contribuyente puede contribuir mejor al proceso. Se destinan estas orientaciones a los países - ya sean miembros o no de la OCDE- que deseen recurrir a los APP.

ii) *Definición de un APP*

3. Desde hace cierto tiempo, en muchas jurisdicciones, existen procedimientos (por ejemplo, resoluciones particulares) que permiten al contribuyente obtener un cierto grado de certidumbre relativo al modo en que la ley se aplicará en un conjunto dado de circunstancias. Se determinan con anticipación las consecuencias legales de la acción propuesta, basándose en las hipótesis relativas a los datos fácticos utilizados. La validez de esta determinación depende de las hipótesis sustentadas en los hechos cuando tienen lugar las operaciones reales. El término "APP" se refiere a un acuerdo procedural entre un contribuyente o unos contribuyentes y una Administración tributaria cuyo objeto es resolver con antelación las controversias que se produzcan en materia de precios de transferencia. El APP difiere del procedimiento clásico de los dictámenes (rulings) en la medida en que requiere un análisis detallado y, si ha lugar, una verificación de la hipótesis fácticas sobre las que se basa la determinación de las consecuencias legales, antes de que pueda tener lugar dicha determinación. Además, el APP permite un seguimiento continuo para saber si las hipótesis continúan siendo válidas en todo el período de vigencia de dicho acuerdo.

4. La primera frase del párrafo 4.124 de las Directrices sobre precios de transferencia define el APP como "un acuerdo que determina, con carácter previo a las operaciones vinculadas, un conjunto apropiado de criterios (relativos por ejemplo, al método de cálculo, a los elementos de comparación, los ajustes pertinentes y las hipótesis fundamentales referentes a la evolución futura) para la determinación de los precios de transferencia aplicados a estas operaciones, a lo largo de un cierto período de tiempo". Asimismo, se establece en el párrafo 4.132 que "el concepto de APP puede resultar también útil en la resolución de las cuestiones que plantea el Artículo 7 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre problemas de imputación y operaciones de establecimientos permanentes y de sucursales".

5. En las Directrices sobre Precios de Transferencia (véase el párrafo 4.130) sólo se denominan "Acuerdos previos unilaterales" los concluidos entre un contribuyente o unos contribuyentes y una Administración tributaria. Las Directrices sobre Precios de Transferencia fomentan los APP bilaterales y recomiendan en el párrafo 4.163 que "en la medida de lo posible, un APP debería concluirse bilateral o multilateralmente entre las Autoridades competentes, por medio de un procedimiento amistoso del Convenio correspondiente". Un APP bilateral se basa en un único acuerdo amistoso entre las Autoridades competentes de dos Administraciones tributarias en virtud del convenio correspondiente. Un APP multilateral es una expresión utilizada para describir una situación en la que existen varios acuerdos amistosos.

6. Aunque en general un APP se aplica a operaciones transfronterizas en las que intervienen varios contribuyentes y empresas con personalidad jurídica, es decir, entre miembros de un grupo multinacional, también es posible que el APP se aplique sólo a un contribuyente y a una empresa con personalidad jurídica. Por ejemplo, considérese el caso de una empresa situada en un país A que efectúa operaciones a través de sus sucursales de los países B, C y D. Para estar totalmente seguros de que no se produzca doble imposición, será necesario que los países A, B, C y D se pongan de acuerdo sobre la cuantía de los beneficios que se ha de asignar a cada país en razón de esa actividad comercial en virtud del Artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE. Para tener esta certidumbre, habría que negociar una serie de acuerdos amistosos bilaterales distintos, pero compatibles entre sí, concluidos entre A y B, A y C y, por último, entre A y D. La existencia de múltiples acuerdos amistosos bilaterales suscita varias cuestiones específicas, analizándose éstas últimas posteriormente en la Sección B, párrafos 21 a 27 de este Anexo.

7. Es importante distinguir las distintas categorías de APP y, en consecuencia, los APP bilaterales o multilaterales que constituyen el tema principal de este Anexo, a partir de ahora, se denominan "APP PA". Los APP que no conllevan una negociación para llegar a un acuerdo amistoso se denominan "APP unilaterales". Se utiliza la expresión genérica "APP" cuando la característica objeto de análisis se aplica a ambos tipos de APP. Se ha de observar que en una amplia mayoría de casos se llegará a un APP en el marco de un procedimiento amistoso en virtud de un convenio de doble imposición. No obstante, en algunos casos, cuando se ha intentado llegar a un APP bilateral y el Convenio no ha sido el apropiado ni el aplicable, las Autoridades competentes de determinados países han podido, a pesar de ello, lograr un acuerdo gracias al poder ejecutivo conferido a los directores de las Administraciones tributarias. Debe interpretarse que la expresión APP PA, a reserva de las adaptaciones necesarias, incluye este tipo de acuerdos excepcionales.

8. El principal objetivo de este Anexo es orientar a las Administraciones tributarias para que puedan resolver controversias gracias al procedimiento amistoso, contribuyendo pues a eliminar el riesgo de una doble imposición potencial y ofreciendo al contribuyente un grado razonable de certeza respecto al tratamiento fiscal que se le aplicará. Sin embargo, se ha de tener en cuenta que existen otros mecanismos que permiten conseguir los mismos objetivos y que no son estudiados en este Anexo.

iii) Objetivos del Procedimiento de APP

9. Varios países han tenido la experiencia de la resolución de controversias en materia de precios de transferencia con técnicas tradicionales de auditoría o de inspección. Dicha experiencia ha resultado muy difícil y también costosa para los contribuyentes y las Administraciones tributarias, tanto en términos de tiempo como de recursos. Estas técnicas llevan inevitablemente a examinar los precios de transferencia (y las condiciones en las que éstos se fijan) cierto tiempo después de su determinación, pudiendo surgir asimismo dificultades reales para obtener la información suficiente que permita evaluar adecuadamente si los precios utilizados eran conformes al principio de plena competencia en el momento en que se fijaron. Estas dificultades contribuyeron en parte a desarrollar el proceso de APP como una forma alternativa de resolver en algunos casos los temas de precios de transferencia, evitando algunos de los problemas anteriormente descritos. Los objetivos de un proceso APP son: facilitar que las negociaciones estén sustentadas en principios y se realicen de forma práctica y cooperativa; resolver temas de precios de transferencia de forma rápida y prospectiva; utilizar los recursos del contribuyente y de la Administración tributaria más eficientemente; y, aportar al contribuyente un grado de confianza sobre el futuro.

10. Para que el proceso llegue a buen fin, no debe gestionarse en forma de confrontación sino de modo práctico y eficiente, requiriéndose la cooperación de todas las partes implicadas. Se pretende

completar y no sustituir los mecanismos administrativos, judiciales tradicionales y de los convenios para resolver los problemas de precios de transferencia. Recurrir a un APP podría ser lo más apropiado cuando la metodología de aplicación del principio de plena competencia plantea problemas significativos respecto a la fiabilidad y exactitud o cuando las circunstancias específicas que rodean las cuestiones de precios de transferencia son excepcionalmente complejas.

11. Unos de los objetivos clave del proceso APP PA es la eliminación de la doble imposición potencial. Los APP unilaterales son la fuente de grandes preocupaciones en este campo, lo cual explica por qué "la mayor parte de los países prefiere los APP bilaterales o multilaterales (párrafo 4.131 de las Directrices). Sin embargo, es necesaria alguna clase de confirmación o de acuerdo entre el contribuyente y la Administración tributaria con el fin de aplicar el APP PA en cada una de las jurisdicciones implicadas. La forma exacta de tal confirmación o acuerdo depende de los procedimientos nacionales de cada jurisdicción (analizados más en detalle en los párrafos 65-66 siguientes). Tal confirmación o acuerdo también ofrece un mecanismo que garantiza que el contribuyente cumpla con las cláusulas y requisitos del APP PA sobre el que se basa dicha confirmación o acuerdo.

12. Además, con objeto de alcanzar los objetivos descritos en esta Sección, el proceso APP PA debe ser llevado de forma neutral. En particular, el proceso debería ser neutral en relación con la residencia del contribuyente, la jurisdicción en la que se inició la solicitud de APP PA, la situación del contribuyente respecto a las auditorías o a las inspecciones y la selección de los contribuyentes en general que deberán someterse a una auditoría o inspección. También deberían tenerse en cuenta las orientaciones expuestas en el párrafo 4.157 de las Directrices sobre precios de transferencia respecto al posible mal uso de la información obtenida en el curso de un procedimiento de APP por parte de las Administraciones tributarias, durante su actuación revisora. Se intenta que los consejos dados en este Anexo contribuyan a alcanzar los objetivos descritos en esta Sección.

B.- Condiciones de aplicación de un APP PA

i) Cuestiones relativas a los convenios

13. La primera cuestión que se plantea es si es posible establecer un APP. Se aplicarán los requisitos nacionales específicos de la Administración tributaria relevantes para juzgar la posible idoneidad de un contribuyente que desea acceder a un APP unilateral. Los APP PA se rigen por el procedimiento amistoso del convenio de doble imposición aplicable (Artículo 25 del Modelo de Convenio de doble imposición de la OCDE y son objeto de aplicación discrecional por parte de las Administraciones tributarias competentes).

14. En ciertos casos, el contribuyente solicitará sólo un APP unilateral. Debería investigarse por qué el contribuyente no solicitó un APP PA. De acuerdo con las orientaciones dadas por las Directrices sobre Precios de Transferencia en el párrafo 4.163 ("en la medida de lo posible un APP debería concluirse bilateralmente o multilateralmente"), las Autoridades tributarias deberían animar al contribuyente para que solicita un APP PA si las circunstancias lo requieren. Algunos países pueden negarse a iniciar conversaciones unilaterales con el contribuyente, incluso si este último insiste en que se adopte tal enfoque, cuando opinan que debería participar otra Administración tributaria.

15. La negociación de un APP PA requiere el consentimiento de las Autoridades competentes. En algunos casos, el contribuyente puede hacer distintas solicitudes ante las Autoridades competentes implicadas; en otros, puede en virtud del correspondiente procedimiento nacional, hacer una solicitud en una jurisdicción y pedir a ésta que contacte con la(s) otra(s) jurisdicción/jurisdicciones afectada(s) para ver si el APP PA es posible. En consecuencia, en cuanto sea aplicable en el ámbito administrativo, la autoridad competente de la jurisdicción debe notificarlo al(los) socio(s) del convenio fiscal para saber si desea(n) participar. La otra Administración tributaria debería responder a la invitación tan pronto como sea posible, teniendo en cuenta la necesidad de disponer del tiempo suficiente para evaluar si su participación es posible o factible.

16. Sin embargo, el artículo 25 no obliga a las Autoridades competentes a participar en un APP PA si lo solicita un contribuyente. La voluntad de participar en unos APP PA dependerá de la política específica del país en cuestión y de su interpretación del artículo de sus convenios bilaterales relativo al procedimiento amistoso. Algunas Autoridades competentes sólo considerarán un acuerdo como éste en los casos en que sea necesario "resolver las dificultades o las dudas que plantea la interpretación o

aplicación del convenio". El deseo del contribuyente de contar con certeza en cuanto al tratamiento que se le aplique no es suficiente en sí mismo para que los requisitos que hemos mencionado se cumplan. Otras Autoridades competentes aplican un umbral menos restrictivo para participar en un APP PA, ya que estiman que este procedimiento debe ser fomentado. Además, el contribuyente debe cumplir con ciertos requisitos para beneficiarse de un determinado convenio (por ejemplo, al tener derecho al estatuto de residente de uno de los Estados contratantes) y debe satisfacer los demás criterios contenidos en el artículo relativo al procedimiento amistoso.

ii) *Otros factores*

17. El hecho de que un contribuyente pueda ser objeto de auditoría o de revisión no debería impedirle solicitar un APP PA para las operaciones futuras. La auditoría o revisión y el procedimiento amistoso son procesos distintos que pueden resolverse de forma independiente. Las actividades de auditoría o de revisión no serán suspendidas normalmente por las Administraciones tributarias cuando se esté planteando un APP PA, a menos que todas las partes convengan en que dichas actuaciones se interrumpan, ya que concertar el APP podría facilitar la conclusión de la auditoría o de la revisión. No obstante, el tratamiento de las operaciones que están siendo auditadas o revisadas puede tomar en consideración la metodología que se aplicará en el futuro al APP PA, siempre que los hechos y circunstancias que rodeen la operación sometida a auditoría o revisión sean comparables con aquellos relativos a las operaciones futuras. La cuestión es analizada posteriormente en el siguiente párrafo.

18. La posibilidad de llegar a un APP PA se fundamenta en una total cooperación del contribuyente. Este último, así como todas las empresas asociadas, deben: 1) ofrecer una cooperación plena a las Administraciones tributarias en la evaluación de su propuesta; y 2) proveer previa solicitud, las demás informaciones necesarias para esta evaluación, por ejemplo, los detalles de sus operaciones a las que se apliquen los precios de transferencia, sus acuerdos comerciales, sus proyecciones y planes de negocio, así como sus resultados financieros. Es deseable lograr este compromiso del contribuyente antes de iniciar el proceso de APP PA.

19. En ciertos casos, la libertad de que disponen ambas Autoridades competentes, o una de ellas, para llegar a un APP puede estar limitada, por ejemplo, por una decisión jurídicamente obligatoria relativa a los puntos que pueden ser objeto de propuestas de APP. En tales circunstancias como el proceso APPA debe ser por definición acordado, compete a las Autoridades competentes afectadas (a reserva de las legislaciones y políticas nacionales de cada una de las jurisdicciones) decidir si ha lugar iniciar las conversaciones con vistas a llegar a un APP PA. Por ejemplo, una autoridad competente puede negarse a iniciar unas conversaciones si decide que tal limitación relativa a la posición de la otra autoridad competente reduce de forma inaceptable la posibilidad de un acuerdo amistoso. No obstante, es posible que en muchos casos las conversaciones referentes a un APP PA puedan considerarse deseables incluso si se restringe el margen de maniobra de una o de ambas Autoridades competentes. Es un tema que deberán determinar caso por caso las Autoridades competentes.

20. Al decidir sobre la pertinencia de un APP PA, uno de los puntos esenciales que se ha de analizar es saber en qué medida es ventajoso acordar un método que evite anticipadamente el riesgo de doble imposición. Ello requiere un juicio de valor y obliga a equilibrar el uso eficiente de los recursos limitados tanto financieros como humanos, con el fin de reducir la posibilidad de una doble imposición. Las Administraciones tributarias podrían considerar relevante contestar a las siguientes preguntas:

- a) ¿Respetan la metodología y las demás cláusulas y condiciones de la propuesta las orientaciones dadas por las Directrices sobre Precios de Transferencia? De no ser así, será deseable conseguir que el contribuyente revise, por tanto, la propuesta con el fin de aumentar las posibilidades de alcanzar un acuerdo amistoso. Como lo establece el párrafo 17 de la Introducción de las Directrices "Estas Directrices también pretenden en primer lugar regir la resolución de casos de precios de transferencia en el marco de procedimientos amistosos".
- b) ¿Existen "algunas dificultades o dudas en relación con la interpretación o aplicación del Convenio" que aumenten significativamente el riesgo de doble imposición y justifiquen la utilización de recursos para solucionar algunos problemas antes de que tengan lugar las operaciones propuestas?
- c) ¿Serían continuas por naturaleza las operaciones cubiertas por la propuesta? ¿Existe una parte importante que se halla excluida de cualquier proyecto de duración limitada?

- d) ¿Se analizan seriamente las operaciones en cuestión o se considera que éstas tienen un carácter puramente hipotético? No debería utilizarse el proceso para descubrir los puntos de vista probables de la Administración tributaria como principio general. En numerosos países, existen otros métodos bien arraigados para llegar a ello.
- e) ¿Se está realizando una auditoría fiscal, en materia de precios de transferencia, respecto a los años anteriores en los que el modelo fáctico era sustancialmente similar? Si así fuera, el resultado de la auditoría podría obtenerse más fácilmente participando en un APP PA, cuyos términos podrían aplicarse para informar o resolver la auditoría y cualquier procedimiento amistoso no resuelto en los años anteriores.

iii) APP PA multilaterales

21. El deseo de tener una seguridad se traduce en la tendencia creciente de los contribuyentes a intentar llegar a APP PA multilaterales que cubran sus operaciones globales. El contribuyente dirige a cada una de las jurisdicciones implicadas una propuesta global y sugiere la conveniencia de que las negociaciones se lleven partiendo de una base multilateral en la que intervengan todas las jurisdicciones afectadas y no partiendo de una serie de APP PA bilaterales, independientes unos de otros con cada una de las Autoridades fiscales implicadas. Debe mencionarse que no existe un método multilateral de aplicar un acuerdo alcanzable, sino más bien la posibilidad de concluir una serie de APP PA bilaterales independientes. La negociación exitosa de una serie de APP PA bilaterales de este modo aportaría mayor seguridad y supondría menores costes para el grupo MNE que si los APP PA fueran acometidos de forma bilateral e independiente los unos de los otros.

22. Aunque, como se ha dicho anteriormente, concertar APP PA multilaterales puede ofrecer ventajas potenciales, es necesario considerar varias cuestiones. En primer lugar, es poco probable que se aplique una única metodología para fijar los precios de transferencia a una amplia gama de hechos y circunstancias, de operaciones y de países susceptibles de estar sujetos a un APP PA multilateral a menos que pueda adaptarse adecuadamente la metodología con el fin de reflejar los hechos y circunstancias específicos de cada país. Por lo tanto, las jurisdicciones participantes deberán garantizar que la metodología, incluso una vez adaptada, constituye una aplicación adecuada del principio de plena competencia para la situación de su país.

23. En segundo lugar, también se plantean problemas porque, en el marco de un APP PA multilateral, varias Autoridades competentes están efectivamente implicadas en un procedimiento que en un principio fue concebido para ser bilateral. Uno de los problemas suscitados es saber en qué medida podría ser necesario un intercambio de información entre las jurisdicciones afectadas. Ello podría ser problemático en los casos en que no existieran flujos de información u operaciones comunes entre dos o más socios de un convenio, dando pues lugar a dudas en cuanto a la importancia de la información para el APP PA bilateral que se está estudiando. Pero en los casos en que diferentes elementos de la empresa multinacional realicen operaciones similares o en que el campo considerado se refiera al comercio efectuado globalmente, puede existir la necesidad de que se transmita la información sobre los flujos entre las demás partes con el fin de poder comprender y evaluar los flujos objeto de determinado APP PA bilateral. Otro problema estriba en que puede ser difícil juzgar si tal información es realmente relevante antes de conseguirla.

24. Además, incluso si dicha información es relevante para el APP PA bilateral en cuestión pueden aun darse problemas de confidencialidad que impidan el intercambio de la información, ya sea en virtud del (de los) artículo(s) sobre intercambio de información del tratado aplicable, ya sea en virtud de la legislación nacional de una de las Administraciones tributarias implicadas. Dada la amplia gama de circunstancias que posiblemente se den en los APP PA multilaterales, no puede recomendarse una solución general para dichos problemas. Es preferible que éstos últimos se traten de forma específica para cada uno de los APP bilaterales.

25. En los casos en que se juzgue útil disponer de información sobre los flujos entre las partes, posiblemente podrían superarse algunos de los problemas de intercambio de información, no basándose en las disposiciones de los convenios relativas a estos intercambios, sino más bien pidiendo al contribuyente que asuma la responsabilidad de aportar la información a todas las Administraciones tributarias implicadas (aunque se necesiten procedimientos para verificar que se ofrece la misma información a todas ellas). Finalmente, en algunos casos, los artículos relativos al procedimiento amistoso de los tratados en cuestión tal vez no ofrezcan una base adecuada para un examen y discusión en un plano

multilateral, aunque se formule el artículo del Modelo de Convenio de la OCDE referente al procedimiento amistoso para contribuir a la eliminación de la doble imposición en una amplia gama de circunstancias y, por ello, parece que, si procede su aplicación, pueda tener una importancia jurídica en la mayoría de los casos.

26. En resumen, como se analizó en la parte A de esta Sección, el deseo del contribuyente de tener una seguridad no es suficiente por sí mismo para obligar a una Administración tributaria a concertar un APP PA cuando dicho acuerdo podría ser poco apropiado. Una invitación a participar en un APP PA multilateral debería pues evaluarse de acuerdo con los criterios usuales para determinar si puede proseguirse un APP PA bilateral y cada propuesta de APP bilateral debería evaluarse igualmente de forma independiente. La Administración decidirá si la finalización de las negociaciones de los APP PA que ha decidido proseguir se verá facilitada gracias a su participación en negociaciones multilaterales. Esta evaluación se realizará caso por caso.

27. El desarrollo de APP PA multilaterales se halla en una fase relativamente temprana excepto tal vez en el ámbito del comercio global. De hecho, cuando este último (el comercio global) se realiza en condiciones de integración total, (la administración de la actividad y del riesgo de una cartera de productos financieros tiene lugar en un cierto número de puntos diferentes, generalmente tres), un APP multilateral, contrariamente a uno bilateral pasa a ser la norma general^{iv}. Se aspira a realizar el seguimiento de los futuros desarrollos de los APP PA multilaterales.

C. Solicitud de APP PA

i) Introducción

28. Aunque un APP PA, por su propia naturaleza, conlleva un acuerdo entre Administraciones tributarias, para que el proceso llegue a buen fin, necesita una participación importante del contribuyente o de los contribuyentes. En esta Sección se examinan las primeras etapas de este proceso, a saber, la solicitud de un APP PA, que es iniciada normalmente por el (los) contribuyente(s). (N.B. Algunas Administraciones tributarias consideran que deberían tomar la iniciativa y animar de forma activa a los contribuyentes para que formulen solicitudes en los casos pertinentes, por ejemplo después de una auditoría o un análisis de evaluación del riesgo). Una vez que se ha decidido que el APP PA es, sin duda, adecuado es inevitable que recaiga en el (los) contribuyente(s) la responsabilidad principal de aportar suficiente información a las Administraciones involucradas para que las negociaciones puedan desarrollarse en el marco del procedimiento amistoso. En consecuencia, el contribuyente debería presentar una propuesta detallada para su análisis por parte de la Administración tributaria correspondiente y estar preparado para suministrar más información si ésta fuese requerida por la Administración tributaria.

ii) Discusiones preliminares

29. Un rasgo característico de muchos procedimientos nacionales para la obtención de un APP unilateral es la posibilidad de tener una reunión preliminar (o unas reuniones preliminares) antes de que se formule una petición formal. Tal reunión (o tales reuniones) ofrece(n) al contribuyente la posibilidad de discutir con la Administración tributaria la pertinencia de un APP, la clase e importancia de la información que puede requerirse y el ámbito de los análisis que se soliciten para llevar a buen fin un APP. (Por ejemplo: el alcance de todo análisis funcional de las empresas filiales, identificación, selección y ajuste de las operaciones comparables y la necesidad de los análisis de mercado sectoriales y geográficos y su campo de aplicación). El proceso también ofrece al contribuyente la posibilidad de discutir cualesquiera problemas relativos a la revelación y la confidencialidad de las informaciones o a la duración del APP. La experiencia ha demostrado que, en general, la posibilidad de proceder a estas discusiones preliminares agiliza el procedimiento de cualquier propuesta ulterior de APP PA formal.

30. En el marco de un APP PA, también puede ser útil que las Autoridades competentes tengan conversaciones previas con el contribuyente. Además de los puntos mencionados anteriormente, en las

^{iv} Para más detalles consultese el Documento de la OCDE: *The Taxation of Global Trading of Financial Instruments*.

discusiones se podría analizar si las circunstancias son favorables para un APP PA, por ejemplo, si existen bastantes “dificultades o dudas en cuanto a la interpretación o aplicación del convenio”.

31. La reunión preliminar puede jugar un papel importante en la clarificación de las expectativas y objetivos del (de los) contribuyente(s) y de la Administración tributaria. También ofrece la oportunidad de explicar el proceso, la política de la Administración respecto a los APP PA y de aportar detalles de cualesquiera procedimientos con el fin de aplicar a la legislación interna el acuerdo al que se ha llegado. Al mismo tiempo, la Administración tributaria podría dar indicaciones acerca del contenido de la propuesta, así como de los calendarios fijados para la evaluación o la firma del acuerdo amistoso. Las Administraciones tributarias deberían publicar orientaciones de orden general sobre el procedimiento de APP PA de acuerdo con las recomendaciones para otras clases de acuerdos amistosos hechas en los párrafos 4.61 y 4.62 de las Directrices.

32. La reunión preliminar puede darse de forma anónima o nominativa según los usos y costumbres nacionales del país. Sin embargo, si la reunión se produce en condiciones de anonimato, se demandará una información suficiente sobre las operaciones para que la discusión resulte de interés. La forma de toda reunión debería acordarse entre las partes y la reunión preliminar puede ser desde una charla informal a una presentación en toda regla. En general, al propio contribuyente le interesa presentar un memorándum que bosqueje los temas objeto de análisis. Puede ser necesaria más de una reunión preliminar para alcanzar el objetivo de una discusión informal sobre la conveniencia potencial de una solicitud de APP PA, su posible ámbito, lo apropiado de una metodología o la clase e importancia de la información que ha de facilitar el contribuyente.

33. Puede ser igualmente de utilidad que las Autoridades competentes procedan no sólo a mantener conversaciones de carácter informal con el (los) contribuyente(s) sino también un intercambio de puntos de vista con él (ellos) sobre la conveniencia del APP PA. Ello puede permitir evitar un trabajo innecesario, si es poco probable que una de las Autoridades competentes participe. Estas conversaciones pueden no ser de naturaleza formal y no necesariamente requieren una reunión oficial en presencia de las diferentes partes implicadas. Asimismo, pueden existir ocasiones para tales intercambios de puntos de vista en el transcurso de las reuniones y negociaciones periódicas entre las Autoridades competentes.

iii) Propuestas de APP PA

a) Introducción

34. Si el contribuyente desea proseguir una solicitud de APP PA, deberá someter una propuesta detallada a la Administración tributaria competente, conforme a las reglas de procedimiento nacional aplicables: por ejemplo, el contribuyente puede estar obligado a presentar una petición a una subdivisión determinada de la Administración tributaria. En el caso de un APP PA, el objeto de la propuesta del contribuyente es suministrar a las Autoridades competentes toda la información necesaria para evaluar la propuesta e iniciar las discusiones relativas al procedimiento amistoso. Los países cuentan con varios medios para asegurarse de que las Autoridades competentes obtengan la información necesaria. Uno de ellos es que el contribuyente pueda hacer su propuesta directamente a la Autoridad competente. Otra forma de lograr dicho objetivo es que el contribuyente entregue una copia de cualquier otra solicitud de APP nacional a las otras jurisdicciones afectadas. En teoría, la forma y contenido exactos de la propuesta habrán sido fijados en cualesquiera de las reuniones preliminares.

b) Actividades cubiertas generalmente en el marco de un procedimiento de APP PA

35. El ámbito de aplicación del APP PA depende de los deseos de los países participantes y del contribuyente. Tal acuerdo puede aplicarse para resolver los problemas tratados por los artículos 7 y 9 del Modelo de Convenio de la OCDE y determinar la cuantía de los beneficios generados en las jurisdicciones fiscales implicadas.

36. El APP PA puede cubrir todas las cuestiones relativas a los precios de transferencia de un contribuyente (o de los miembros de un grupo multinacional) o puede tener un ámbito más restringido, aplicándose por ejemplo a una operación determinada, a unos conjuntos de operaciones, a unas líneas de productos o sólo a algunos miembros del grupo multinacional. Si bien algunos países reconocen la necesidad de una flexibilidad en el proceso, están preocupados por la pertinencia de ciertos APP. Puede ser difícil evaluar por separado algunos temas, por ejemplo cuando las operaciones cubiertas por la

propuesta están estrechamente vinculadas con operaciones no cubiertas por ella, o cuando es necesario analizar los temas de los precios de transferencia en un contexto más amplio en la medida en que se dan compensaciones intencionadas (véanse los párrafos 1.60 a 1.64 de las Directrices).

37. Un APP PA también puede cubrir cuestiones distintas de la metodología de fijación de precios de transferencia, siempre que éstas tengan una relación suficientemente clara con las cuestiones subyacentes de los precios de transferencia para que valga la pena resolverlas con antelación y siempre que las demás estén en consonancia con los términos del artículo relativo al procedimiento amistoso del Convenio aplicable correspondiente. Esto lo deberán decidir las partes implicadas para cada caso específico.

c) *Contenido de una propuesta de APP PA.*

38. El contenido de la propuesta y la importancia de la información y documentación que debe adjuntarse a la propuesta, dependerán de los hechos y circunstancias de cada caso y de los requisitos exigidos por cada una de las Administraciones tributarias implicadas. Parece pues poco factible enumerar o definir exactamente lo que debería aportarse. El principio rector, empero, debería ser aportar la información y documentación necesaria para explicar los hechos relevantes en la metodología propuesta y para demostrar su aplicación de acuerdo con los artículos pertinentes del convenio en cuestión. La propuesta, pues, debería ser coherente con cualquier indicación general ofrecida en los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE de los correspondientes artículos, junto con las orientaciones sobre la aplicación del principio de plena competencia del artículo 9 que dan las Directrices sobre precios de transferencia en los casos en que intervienen dichos precios entre empresas asociadas.

39. Deberían tenerse en cuenta las directrices expuestas en los capítulos IV (párrafos 4.155-158) y V de las Directrices sobre Precios de Transferencia en materia de requisitos respecto a la documentación. No obstante por la naturaleza prospectiva del acuerdo buscado, es posible que la clase de información que ha de aportarse no sea la misma que la de los casos de procedimiento amistoso, que sólo se refieren a operaciones ya realizadas. Las informaciones siguientes pueden ser de importancia general para los APP PA, aunque debe señalarse que la lista que presentamos a continuación no pretende tener naturaleza exhaustiva ni normativa.

- a) las operaciones, productos, actividades mercantiles o acuerdos que serán cubiertos por la propuesta (incluyendo, en su caso, una explicación sucinta de los motivos por los que no se ha incluido la totalidad de las operaciones, productos, actividades mercantiles o acuerdos del (de los) contribuyente(s) que ha(n) realizado la solicitud);
- b) las empresas y establecimientos permanentes implicados en estas operaciones o acuerdos;
- c) el otro país o los demás países a los que se ha solicitado su participación;
- d) la información relativa a la estructura organizativa a nivel mundial, la historia, los estados financieros, los productos, las funciones y activos (tangibles e intangibles) de cualesquier empresas participantes;
- e) una descripción de la metodología propuesta en materia de precios de transferencia y unas informaciones y análisis detallados en apoyo de dicha metodología, por ejemplo, la identificación de precios o márgenes comparables y el conjunto de resultados esperados, etc.;
- f) las hipótesis sobre las que se basa la propuesta y una discusión de las consecuencias de los cambios en dichos supuestos o de otros acontecimientos, tales como unos resultados imprevistos que podrían afectar la validez de esta propuesta;
- g) los períodos contables o los años fiscales que han de considerarse;
- h) la descripción general de las condiciones de mercado (por ejemplo, las tendencias del sector industrial y el contexto de la competencia);
- i) un análisis de los aspectos fiscales derivados de la metodología propuesta;
- j) un análisis y una demostración relativa a la conformidad con cada legislación nacional aplicable y con las disposiciones de los convenios fiscales y directrices de la OCDE asociadas a la propuesta, y
- k) cualquier otra información que pudiera tener incidencia en la metodología actual o propuesta de los precios de transferencia y la información implícita a cualquier parte implicada en la solicitud de APP PA.

El resto de esta Sección analiza algunos de los puntos más importantes de la lista anterior con más detalle.

d) Informaciones sobre los precios comparables

40. El contribuyente debe incluir un análisis sobre la disponibilidad y utilización de la información sobre precios comparables. Ello incluye una descripción del modo en que se han efectuado las investigaciones sobre los precios comparables (incluyendo los criterios de investigación utilizados), de los datos relativos a las operaciones no vinculadas, así como de la forma en que se han aceptado estos datos, si se han considerado comparables o se han rechazado en caso contrario. El contribuyente debería también presentar las operaciones comparables y los ajustes correspondientes destinados a tener en cuenta las diferencias importantes, en el caso de que existan, entre las operaciones vinculadas y no. En los casos en que no puedan identificarse operaciones comparables, el contribuyente debe demostrar, al referirse a los datos pertinentes relativos al mercado y a los datos financieros (incluyendo los datos internos del contribuyente) que la metodología escogida es un reflejo fiel del principio de plena competencia.

41. La propuesta de APP PA debe contener una descripción completa de la metodología escogida. En los casos en que intervengan empresas asociadas, la metodología escogida debería respetar las indicaciones de las Directrices sobre precios de transferencia en la aplicación del principio de plena competencia del artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE. Se establece en el párrafo 1.70 de las Directrices sobre precios de transferencia que: “aún más debería admitirse cualquier método cuando su aplicación es aceptable para los miembros del grupo multinacional implicados en la operación u operaciones a las que se aplica, así como para las Administraciones tributarias de los países de todas estas empresas”. Esta directriz sobre el uso de los métodos de fijación de los precios de transferencia es particularmente relevante en el contexto de un APP PA, por la oportunidad de alcanzar un acuerdo previo sobre el método que se ha de usar. La aplicación de la metodología debería apoyarse en los datos que pueden ser obtenidos y actualizados a lo largo de la vigencia del APP PA sin tener que imponer una carga demasiado pesada al contribuyente y, también, revisados y comprobados eficazmente por las Administraciones tributarias.

42. El contribuyente debe, en la medida de lo posible, aportar un análisis de los efectos de la aplicación de la(s) metodología(s) escogida(s) durante la vigencia propuesta del APP PA. Tal análisis deberá basarse necesariamente en los resultados proyectados y, en consecuencia, se requerirá disponer de precisiones respecto a las hipótesis sobre las que se han basado dichas proyecciones. También puede ser útil ilustrar los efectos de la aplicación de la(s) metodología(s) de APP a los períodos inmediatamente anteriores al de vigencia del APP. La utilidad de este análisis, incluso a modo ilustrativo, dependerá de la comparabilidad de los hechos y circunstancias que rodean las operaciones en cuestión con la de las operaciones futuras consideradas en la propuesta.

f) Hipótesis fundamentales

43. Al alcanzar, conforme al principio de plena competencia, un APP PA relativo a la fijación de los precios de operaciones vinculadas que aún no han tenido lugar, se han de realizar ciertas hipótesis en relación con las condiciones operativas y económicas que afectarán a dichas operaciones cuando se efectúen. El contribuyente debe describir en la propuesta las hipótesis sobre las que se basa para afirmar que el método considerado permite fijar los precios de las operaciones futuras de acuerdo con el principio de plena competencia. Además, el contribuyente debe explicar cómo la metodología seleccionada se adaptará de forma satisfactoria a cualquier modificación de las hipótesis. Estas últimas se califican de fundamentales si las condiciones reales que se dieron en el momento en que se realizaron las operaciones divergían de las supuestas, de modo que quedaba socavada la capacidad de la metodología para reflejar de manera fiable la fijación de precios conforme al principio de plena competencia. Podría ofrecerse como ejemplo una variación fundamental del mercado causada por una nueva tecnología, unos reglamentos estatales o una pérdida generalizada de confianza de los consumidores. En tal caso, la divergencia puede significar que el acuerdo deberá ser revisado o cancelado.

44. Para aumentar la fiabilidad de la metodología de un APP PA, los contribuyentes y las Administraciones tributarias deberían intentar definir las hipótesis fundamentales basadas, cuando es posible, en datos observables, fiables e independientes. Tales hipótesis no se limitan a extremos que estén controlados por el contribuyente. Todo conjunto de dichas hipótesis debe adaptarse a las circunstancias particulares del contribuyente, al contexto específico comercial, a los métodos utilizados y al tipo de operaciones cubiertas. No deben establecerse de forma tan restrictiva como para poner en peligro la seguridad que garantiza el acuerdo, sino que, por el contrario, deben englobar un rango de variaciones en

las condiciones subyacentes de las operaciones suficientemente amplio como para que las partes que intervienen en el acuerdo se sientan seguras. En general, no obstante, y a título de ejemplo se podrían citar las hipótesis fundamentales siguientes:

- a) hipótesis relativa a la legislación tributaria nacional y a las disposiciones de los convenios;
- b) hipótesis relativas a aranceles, derechos de aduanas, restricciones a la importación y regulaciones gubernamentales;
- c) hipótesis sobre las condiciones económicas, la cuota de mercado, las condiciones de mercado, el precio de venta final y el volumen de venta;
- d) hipótesis sobre la naturaleza de las funciones y de los riesgos incurridos por las empresas que participan en las operaciones;
- e) hipótesis sobre los tipos de cambio, los tipos de interés, la clasificación crediticia y la estructura de capital;
- f) hipótesis referentes a la administración o a la contabilidad financiera y clasificación de los ingresos y gastos;
- g) hipótesis relativas a las empresas que operarán en distintos países y a la forma que tomarán sus operaciones.

45. Puede ser también útil fijar unos parámetros que permitan determinar con antelación el nivel aceptable de divergencia para ciertas hipótesis con el fin de aportar la flexibilidad necesaria. Dichos parámetros deberían fijarse individualmente para cada uno de los APP PA y formar parte de las negociaciones entre las Autoridades competentes. Sólo si la divergencia en relación con las previsiones excediera el parámetro, la hipótesis pasaría a ser crítica y se consideraría una actuación. Toda acción que se haya de tomar podría depender también de la naturaleza de la hipótesis y del nivel de divergencia.

46. Si se sabe que la fiabilidad del método de fijación es sensible a las fluctuaciones del tipo de cambio, podría parecer razonable diseñar una metodología que fuera capaz de acomodar un cierto nivel de la fluctuación esperada, tal vez previendo el ajuste de los precios para tener en cuenta las citadas fluctuaciones. Por otra parte, es posible acordar con anticipación que las variaciones en un sentido u otro que no superen un $x\%$, no necesitarán actuación alguna; que las variaciones comprendidas entre $x\%$ e $y\%$ propiciarán una revisión prospectiva de la metodología para garantizar que siga siendo apropiada; y que, por el contrario, una variación superior a $y\%$ deberá significar que deja de verificarse una hipótesis fundamental y que es necesario renegociar prospectivamente el APP PA. Se precisaría fijar estos parámetros para cada APP PA en particular y ello debería ser objeto de una negociación entre las Autoridades competentes.

g) Resultados imprevistos

47. Puede plantearse un problema cuando los resultados de la aplicación de los métodos para fijar los precios de transferencia convenidos en el APP PA no cumplen con las expectativas de una de las partes, pudiendo dicha parte cuestionarse si las hipótesis fundamentales y la metodología basada en éstas son aún válidas. La resolución de dichos problemas puede necesitar tiempo y esfuerzos considerables, obstaculizando el cumplimiento de los objetivos de cualquier procedimiento. Una posible solución al problema es prever en esta propuesta una flexibilidad suficiente para que sea posible adaptarse a los eventuales cambios de los hechos y circunstancias, de forma que los resultados inesperados sean menos factibles y que se corra menos el riesgo de que el APP PA basado en la propuesta deba renegociarse. Desde luego, esta última debe seguir siendo conforme al principio de plena competencia.

48. Un modo de alcanzar el objetivo citado es diseñar una metodología que tenga en cuenta de forma apropiada los cambios en los hechos y circunstancias, por ejemplo, puede integrarse desde el principio en la metodología de fijación de los precios cierta desviación entre el volumen de venta previsto y el real, incluyendo cláusulas de ajuste de los precios futuros o permitiendo una variación de los precios en función del volumen. El nivel de desviación permitido debería fijarse con referencia al que hubieran aceptado partes independientes.

49. Otro modo posible de alcanzar el objetivo de aumentar la fiabilidad es convenir un rango aceptable de resultados susceptibles de obtenerse aplicando el método utilizado para el APP PA. Con el fin de que se cumpla el principio de plena competencia, el rango debería ser acordado con antelación por todas las partes afectadas, lo cual evitaría tener que recurrir a evaluaciones a posteriori y tomar como punto de partida lo que las partes independientes hubieran convenido en circunstancias similares (consúltense los párrafos 1.45 a 1.48 para analizar el concepto de “rango”). Por ejemplo, la cuantía de un

elemento, tal como un canon, sería aceptada en tanto en cuanto permanezca dentro del rango dado, expresado como porcentaje de los beneficios.

50. Si los resultados obtenidos están fuera del rango convenido, las medidas que se han de tomar dependerían de lo que se hubiera negociado en la propuesta, de acuerdo con los deseos de las partes. Algunas partes tal vez no deseen correr el riesgo de que los resultados sean significativamente distintos de los previstos. En consecuencia, utilizarán el concepto de rango simplemente como un medio de determinar si se ha incumplido una hipótesis fundamental como se ha descrito en el párrafo 46. Otras pueden dar mayor importancia a la fiabilidad del tratamiento, en lugar de centrarse en evitar los resultados no esperados y, por tanto, pueden acordar que el APP PA debería incluir un mecanismo de ajuste de los resultados de modo que entren en el rango previamente convenido.

h) Duración del APP PA

51. Por su propia naturaleza, un APP se aplica a operaciones futuras y una de las cuestiones que ha de definirse es su duración. Existen dos conjuntos de objetivos contradictorios que afectan a la negociación de la vigencia adecuada. Por una parte, es deseable contar con un periodo lo suficientemente amplio como para garantizar un nivel razonable de certeza respecto al tratamiento que se aplicará. De otro modo, tal vez no valga la pena hacer el esfuerzo inicial de resolver previamente los problemas potenciales de la fijación de los precios de transferencia en lugar de abordarlos sólo en el momento en que surgen en el marco de los procedimientos normales de auditoría o de revisión de las declaraciones de impuestos. Por otra parte, en un periodo de tiempo prolongado, son menos precisas las previsiones sobre la evaluación futura de las condiciones en las que se basan las negociaciones en el marco del procedimiento amistoso, lo cual cuestiona la fiabilidad de las propuestas de un APP PA. El punto óptimo entre estos dos conjuntos de objetivos dependerá de varios factores, tales como el sector industrial, las operaciones implicadas y el entorno económico. Las Autoridades competentes deben negociar, por tanto, la duración caso por caso. La experiencia hasta la fecha ha mostrado que un APP PA podría durar entre tres y cinco años.

D) Finalización del APP PA

i) Introducción

52. El éxito de un procedimiento de APP PA, como una alternativa a las técnicas tradicionales de auditoría o de revisión depende en gran medida del compromiso de todos los participantes. La capacidad de las Autoridades competentes relevantes para alcanzar un acuerdo de forma rápida dependerá tanto de sus actuaciones como, de forma importante, de la voluntad del (de los) contribuyente(s) de aportar toda la información necesaria tan prontamente como sea posible. La utilidad del proceso, tanto para los contribuyentes como para las Autoridades tributarias, disminuirá significativamente si sólo se alcanza el acuerdo APP PA muy poco antes de que expire el plazo del periodo de vigencia propuesto en la solicitud del contribuyente. Tal retraso puede dificultar aún más la evitación de evaluaciones a posteriori de la propuesta, dado que se conocerán los resultados de aplicar la metodología para la mayor parte del periodo de vigencia propuesto por el APP PA. Comprensiblemente, dada la fase relativamente temprana en la evolución del proceso APP PA no se ha cumplido siempre en el pasado el objetivo de una pronta resolución. Desde luego, hasta cierto punto cierto retraso en el proceso es inevitable; los APP PA tienden a concernir a contribuyentes importantes, a situaciones complejas y a arduos temas económicos y legales, cuya comprensión y evaluación requieren tiempo y recursos.

53. Se anima a las Autoridades fiscales, a dedicar en la medida de lo posible, recursos y personal calificado suficientes al proceso para garantizar que los casos sean resueltos pronta y eficientemente. Algunas Autoridades fiscales pueden desear aumentar la eficiencia de sus programas de APP PA, fijando unos objetivos no formales para el periodo de tiempo necesario para completar el proceso y publicando el tiempo medio para su terminación. Determinados socios del tratado pueden también convenir la fijación de objetivos no formales de cara a la conclusión de sus negociaciones bilaterales. Dado que las situaciones son con frecuencia complejas y delicadas y que posiblemente se necesiten traducciones de los acuerdos al ser éstos relativamente novedosos, no se considera deseable fijar objetivos más específicos ni obligatorios para firmar APP PA en esta fase. No obstante, será adecuado establecer objetivos más específicos en materia de plazos de terminación, cuando se cuente con una mayor experiencia en el procedimiento de APP PA.

54. Una vez que las Administraciones tributarias hayan recibido la propuesta de un contribuyente, deberían llegar a un acuerdo relativo a la coordinación de la revisión, evaluación y negociación del APP PA. El proceso del APP PA puede dividirse convenientemente en dos fases fundamentales: 1) la obtención, el análisis y la evaluación de los datos y 2) las discusiones entre las Autoridades competentes, examinándose ambas con más detalle a continuación.

ii) Obtención, análisis y evaluación de datos

a) Generalidades

55. Al revisar la propuesta de APP PA, las Administraciones tributarias tal vez emprendan todas las medidas que consideren apropiadas habida cuenta de las circunstancias existentes para aplicar el procedimiento amistoso. Las medidas no se limitan a las citadas a continuación: petición de informaciones complementarias consideradas relevantes para revisar y evaluar la propuesta del contribuyente, la realización de trabajo de campo (por ejemplo, visitas a las instalaciones del contribuyente, entrevistas con el personal, análisis de las operaciones financieras o administrativas) y la captación de los expertos necesarios. Las Administraciones tributarias pueden también recurrir a la información obtenida de otras fuentes, incluyendo información y datos sobre contribuyentes equiparables.

56. Para las Autoridades competentes que participan en el procedimiento de APP PA, el objetivo de esta etapa del procedimiento es contar con toda la información, datos y análisis relevantes necesarios para las negociaciones. Cuando una Administración tributaria obtiene una información adicional del contribuyente relevante a efectos del APP PA, por ejemplo, en una reunión con los empleados del contribuyente, tanto este último como la Administración citada han de garantizar que la información llega a la otra Administración tributaria que participa en el proceso. Las Autoridades competentes, relevantes deben preparar, entre ellas y conjuntamente con los contribuyentes, un mecanismo apropiado que corrobore la totalidad y los detalles de los documentos e información suministrados por el (los) contribuyente(s). Deberán respetarse las exigencias de las Autoridades competentes que participan en el proceso. Por ejemplo, muchas jurisdicciones requieren que no sólo se aporte a todas las Autoridades competentes participantes la misma información de los hechos, sino que se haga simultáneamente.

57. El carácter futuro de la naturaleza de un APP PA con frecuencia supone, por parte del contribuyente, el suministro de información comercial relativa a las proyecciones, la cual posiblemente será más sensible a la divulgación que la ofrecida después del acontecimiento. En consecuencia, con el fin de garantizar la confianza de los contribuyentes en el proceso de APP PA, las Administraciones tributarias deberían asegurarse de que la información aportada por el contribuyente en el transcurso del procedimiento del APP PA esté sujeta a las mismas salvaguardias de secreto, confidencialidad e intimidad de la legislación nacional correspondiente que cualquier otra información del contribuyente. Además, cuando se intercambia información entre dos Autoridades competentes en virtud de los términos del convenio fiscal, dicha información puede divulgarse sólo de acuerdo con las disposiciones específicas del convenio, y todo intercambio debe cumplir el (los) artículo(s) relativos al intercambio de información del tratado aplicable.

58. En general, las Autoridades competentes deberán efectuar revisiones y evaluaciones simultáneas e independientes de la propuesta del contribuyente, asistidas en esta tarea, cuando ello sea necesario, por especialistas en precios de transferencia, de la industria o de otras subdivisiones de su Administración tributaria. No obstante, puede resultar más eficiente, en los casos adecuados, obtener conjuntamente en cierto grado la información. Ello podría adoptar una variedad de formas que van desde la reunión ocasional para la obtención de información o la visita a las instalaciones hasta la preparación de un informe conjunto redactado por los inspectores encargados del caso como se esboza en el párrafo 4.55 de las Directrices.

b) Papel del contribuyente en el procedimiento de obtención, análisis y evaluación de la información

59. Con el fin de acelerar el proceso, los contribuyentes deberían asumir la responsabilidad de garantizar que las Autoridades competentes, antes de empezar a negociar, tengan en su poder los mismos hechos, la información que necesitan y una comprensión total de los temas. Ello puede lograrse si el contribuyente transmite sistemáticamente y más o menos al mismo tiempo a la otra Administración tributaria la información pedida por la primera Administración, si una de las Administraciones tributarias

prepara y transmite a la otra notas sobre las reuniones de obtención de información y también, cuando sea factible logística y económicamente, si se facilitan las reuniones de información conjuntas. El contribuyente debería tratar que se hagan las traducciones necesarias y garantizar que no existan retrasos indebidos en la contestación a las peticiones de información complementaria relevante. El contribuyente debería así mismo tener la posibilidad de entrar en contacto con su Administración tributaria, siempre que sea apropiado y conveniente para ambos y que su propuesta esté siendo objeto de revisión y evaluación, y también estar informado de la situación de su expediente.

iii) Dirección de las discusiones entre las Autoridades competentes

a) Coordinación entre las Autoridades competentes

60. Muchos países desean participar íntegramente en el proceso tan pronto como éste se inicia y trabajar en estrecho contacto con las otras Autoridades competentes. Otros países prefieren limitar su compromiso al análisis y comentario de las propuestas de APP PA, cuando estén próximas a concluirse. No obstante, se recomienda la participación de todas las Administraciones tributarias implicadas en el proceso desde las primeras etapas de éste último, sujeta a las restricciones existentes de los recursos disponibles, ya que ello debería maximizar la eficiencia del proceso y contribuir a evitar retrasos injustificados en la conclusión del acuerdo amistoso.

61. Las Autoridades competentes deberán mantener las conversaciones en el marco del procedimiento amistoso de forma oportuna. Ello requiere destinar al proceso recursos suficientes y personal cualificado para este cometido. Es deseable que las Autoridades competentes discutan y coordinen un plan de acción pertinente respecto a temas tales como: la designación de funcionarios delegados, el intercambio de información, la coordinación del análisis y evaluación de la propuesta, la fijación de un calendario provisional de las consultas posteriores, de la negociación y, finalmente, la conclusión de un acuerdo adecuado. Debe adaptarse el nivel de los medios y de los recursos necesarios a los requisitos de cada caso particular.

62. La experiencia ha demostrado que las discusiones frecuentes, ya en las primeras etapas, entre las Autoridades competentes, a medida que surgen los problemas, pueden ser útiles y evitar las sorpresas desagradables durante el proceso. Dada la naturaleza de los APP PA, existirán temas importantes que no pueden resolverse simplemente con un intercambio de notas y, en consecuencia, tal vez se requieran intercambios más formales, tales como reuniones entre las diferentes Autoridades competentes. Posiblemente sea útil la utilización de llamadas telefónicas o de video conferencias.

b) El papel del contribuyente en las discusiones entre las Autoridades competentes.

63. El papel del contribuyente en este proceso es necesariamente más limitado que en el de obtención de información, dado que la finalización del APP PA es un proceso intergubernamental. Las Autoridades competentes pueden acordar que el contribuyente haga una presentación de las cuestiones fácticas y legales antes de que se inicien las propias discusiones, durante las cuales no deberá estar presente. También puede ser útil que el contribuyente esté disponible para contestar cualesquiera preguntas sobre los hechos que puedan surgir durante las discusiones. El contribuyente debería abstenerse de presentar información fáctica adicional o de invocar nuevos argumentos en la reunión. Las Administraciones tributarias requerirán tiempo para analizar dichas materias y necesitarán posponer la decisión final respecto al APP PA propuesto. Tal información debería haber sido suministrada antes de iniciarse las conversaciones.

c) Desistimiento de un proceso de APP PA

64. El contribuyente o la Administración tributaria puede desistirse de un proceso de APP PA en cualquier momento. No obstante, se debe desincentivar la retirada del proceso, sobre todo en las últimas etapas y sin un motivo justificado, por el desperdicio inevitable de recursos que conlleva dicha acción. Cuando hay un desistimiento de una solicitud de APP PA, ni el contribuyente ni las Administraciones tributarias deberán tener una obligación el uno respecto a las otras, y toda(s las) promesa(as) anterior(es) entre los países carecerá (n) de fuerza y efecto a menos que exista una disposición en contrario de la legislación nacional (por ejemplo, el pago de derechos de APP no es reembolsable). Si una Administración tributaria propone desistirse, se debería informar al contribuyente de las causas de tal acción y darle la oportunidad de hacer nuevas alegaciones.

d) Documentos utilizados en el procedimiento amistoso.

65. Las Autoridades competentes participantes deben preparar un proyecto de acuerdo amistoso cuando hayan acordado la metodología y otras cláusulas y condiciones. Puede ocurrir que a pesar de los mayores esfuerzos de las Autoridades competentes, el acuerdo amistoso propuesto no suprima completamente la doble imposición. El (los) contribuyente(s) deberían, por tanto, tener la oportunidad de decir si tal proyecto de APP PA es aceptable antes de que éste adopte su forma definitiva; no se puede tratar de imponer previamente tal acuerdo sin el consentimiento del contribuyente.

66. El APP PA tomará la forma de un documento escrito y las Autoridades competentes implicadas decidirán su contenido y presentación. Para que el acuerdo amistoso se registre de forma clara y se aplique eficazmente, es necesario que contenga, como mínimo, las informaciones siguientes o que indique dónde puede encontrarse las informaciones siguientes en la documentación del APP PA:

- a) los nombres y direcciones de las empresas a las que se extiende el acuerdo;
- b) las operaciones, los acuerdos o planes, años fiscales o períodos contables cubiertos;
- c) una descripción de la metodología acordada y otros temas afines, tales como las operaciones comparables convenidas o un rango de resultados esperados;
- d) una definición de términos relevantes que constituyen la base de aplicación y cálculo de la metodología (por ejemplo, las ventas, el coste de las ventas, el beneficio bruto, etc...);
- e) las hipótesis fundamentales sobre las que se basa la metodología y cuyo incumplimiento haría necesaria la renegociación del acuerdo;
- f) cualesquiera procedimientos convenidos para hacer frente a cambios de las circunstancias fácticas que no son lo suficientemente importantes para requerir la renegociación del acuerdo;
- g) si fuera necesario, el tratamiento fiscal convenido para las cuestiones accesorias;
- h) las cláusulas y condiciones que debe cumplir el contribuyente para que el acuerdo amistoso siga siendo válido, así como los procedimientos para garantizar que el contribuyente cumplirá dichas cláusulas y condiciones;
- i) los detalles sobre las obligaciones de los contribuyentes respecto a las Administraciones tributarias como resultado de la aplicación nacional del APP PA (por ejemplo, los informes anuales, la contabilidad, la notificación de los cambios habidos en las hipótesis fundamentales, etc.); y
- j) la confirmación de que, con el fin de garantizar la confianza de los contribuyentes y de las Autoridades competentes en el marco de un proceso de APP PA en el que se intercambie la información con toda libertad, toda la información suministrada por un contribuyente en un caso de APP PA (incluyendo su identidad) será preservada de toda divulgación en la medida de lo posible en virtud de las legislaciones nacionales afectadas y la información intercambiada entre las Autoridades competentes implicadas en dicho caso será confidencial de acuerdo con el convenio fiscal bilateral correspondiente y las legislaciones nacionales aplicables.

iv) Aplicación de un APP PA

a) Entrada en vigor y confirmación de este acuerdo al contribuyente

67. Una vez que el APP PA haya sido objeto de un acuerdo definitivo, es necesario que las Autoridades fiscales que participan en él lo apliquen en su propia jurisdicción. Las Administraciones tributarias deben proceder a alguna forma de confirmación o de acuerdo con sus contribuyentes respectivos, conforme al procedimiento amistoso en el que han intervenido las Autoridades competentes participantes. Esta confirmación o acuerdo conferirá al contribuyente la seguridad de que no se procederá al ajuste de las operaciones de fijación de precios de transferencia cubiertas por el APP PA, siempre que él cumpla las cláusulas y condiciones del acuerdo amistoso, tales como éstas últimas se reflejan en la confirmación dada o en el acuerdo pactado a nivel nacional, y que no haya hecho declaraciones falsas o susceptibles de inducir a error durante el procedimiento, inclusive en los informes anuales de cumplimiento. Las cláusulas y condiciones incluyen ciertas hipótesis que, en el caso de que no se verifiquen, podrían requerir reajustar el acuerdo o reconsiderarlo.

68. El modo en que se llega a esta confirmación o a este acuerdo variará de un país a otro y la forma exacta dependerá de la legislación nacional y de las prácticas específicas de cada país. En algunos países, la confirmación o acuerdo tomará la forma de un APP de conformidad con el procedimiento de la

legislación nacional. Para aplicar el acuerdo amistoso de forma efectiva, la confirmación dada o el acuerdo firmado en el ámbito nacional debe ser conforme con el APP PA y ofrecer como mínimo al contribuyente las mismas ventajas que las negociadas en el acuerdo mutuo. Además, cuando ha sido del todo imposible suprimir la doble imposición, una de las jurisdicciones participantes puede unilateralmente, en el marco de su procedimiento interno de confirmación, reducir la doble imposición subsistente. Así mismo, esta confirmación o acuerdo puede abarcar otros temas además de los contenidos en el APP PA, por ejemplo, el tratamiento fiscal nacional de otras cuestiones accesorias o no y las obligaciones adicionales en materia de registro contable o de requisitos de documentales y de presentación de informes. Se debe velar por que ninguna de las cláusulas adicionales de la confirmación dada o del acuerdo al que se ha llegado en el ámbito nacional entre en conflicto con las disposiciones del APP PA

b) Possible aplicación retroactiva “roll-back”

69. Ni las Administraciones tributarias ni el contribuyente están obligados de forma alguna a aplicar la metodología acordada como parte integrante del APP PA a los años fiscales anteriores al primer año de vigencia del acuerdo (medida a menudo referida como aplicación retroactiva). En efecto, podría resultar imposible hacerlo si cambia el conjunto de las circunstancias prevalecientes entonces. No obstante, la metodología que se ha de aplicar a los años venideros en el marco del APP PA puede ser útil para determinar el tratamiento de las operaciones comparables de los años anteriores. En algunos casos, los precios de transferencia de los períodos anteriores al de vigencia del APP pueden ya estar siendo investigados por una Administración tributaria y tanto ésta como el contribuyente tal vez deseen aprovechar la oportunidad de utilizar la metodología acordada para resolver la investigación o la citada Administración tributaria puede, de acuerdo con lo dispuesto por la legislación interna, decidir realizar el mencionado ajuste incluso sin que haya habido solicitud ni acuerdo por parte del contribuyente. Si el contribuyente quiere tener la seguridad de conseguir una exención de la doble imposición, se necesitará el consentimiento de la(s) otra(s) Administración(es) tributaria(s) afectada(s) para aplicar retroactivamente la metodología. Poder aplicarla retroactivamente depende de la legislación nacional y del convenio en cuestión, por ejemplo, en relación con los plazos de tiempo.

E) Seguimiento de los APP PA

70. Es esencial que las Administraciones tributarias puedan afirmar que el contribuyente está respetando las cláusulas y condiciones en las que se basa el acuerdo amistoso, durante toda su vigencia. Como el acuerdo amistoso lo pactan las Administraciones tributarias sin la participación del contribuyente, éstas deben basarse en la confirmación o en el procedimiento de acuerdo de ámbito nacional descrito anteriormente con el fin de realizar el seguimiento del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente. Si éste último incumple las cláusulas y condiciones del APP PA, ya no es preciso aplicar dicho acuerdo. Esta Sección destaca, pues, los aspectos de los procedimientos nacionales necesarios para una aplicación exitosa del APP PA y de las medidas necesarias para garantizar el cumplimiento de todas sus cláusulas y condiciones.

i) Registro y Archivo de la Documentación.

71. El contribuyente y las Administraciones tributarias deben convenir los tipos de documentos y archivos (incluyendo las traducciones que puedan ser necesarias) que el contribuyente debe tener y conservar con el fin de verificar su grado de cumplimiento del APP PA. Se deben seguir las orientaciones dadas en los capítulos IV y V de las Directrices con el fin de evitar que los requisitos documentales constituyan una carga demasiado pesada. También pueden preverse disposiciones relativas al período durante el cual deben conservarse los documentos y los plazos de respuesta para comunicarlos.

ii) Mecanismos de seguimiento

a) Informes anuales

72. Para cada año fiscal o período contable cubierto por un APP PA, se puede exigir al contribuyente que presente, además de su declaración de la renta, un informe anual que describa sus operaciones efectivas del año y demuestre su respeto de las cláusulas y condiciones del APP PA, incluyendo la información necesaria para decidir si se han cumplido las hipótesis fundamentales u otras garantías. El

contribuyente debería comunicar dicha información a la Administración tributaria con la que ha obtenido la confirmación nacional o ha llegado al acuerdo, en las condiciones previstas por la legislación o el procedimiento nacional aplicable.

b) Auditoría

73. Un APP PA se aplica sólo a las partes especificadas en el acuerdo y únicamente a operaciones concretas. La existencia de tal acuerdo no impedirá a las Administraciones tributarias participantes realizar una actividad auditora en el futuro, aunque toda auditoría de las operaciones cubiertas por un APP PA debería limitarse a la determinación del grado de cumplimiento del contribuyente de las cláusulas y condiciones y a la respuesta a la pregunta de si siguen existiendo las circunstancias e hipótesis necesarias para la aplicación fiable de la metodología escogida. Las Administraciones tributarias afectadas pueden exigir que el contribuyente demuestre :

- a) que ha cumplido con las cláusulas y condiciones del APP PA;
- b) que los argumentos que figuran en la propuesta, en los informes anuales y en cualquier documentación en apoyo de la solicitud siguen siendo válidos y que cualesquiera cambios importantes en los hechos y circunstancias se han incluido en los informes anuales;
- c) que la metodología se ha aplicado con precisión y coherencia conforme a las cláusulas y condiciones del APP PA; y
- d) que siguen siendo válidas las hipótesis fundamentales, subyacentes en la metodología de fijación de precios de transferencia.

iii) Consecuencias del incumplimiento o de los cambios en las circunstancias

74. En general, las consecuencias del incumplimiento de las cláusulas y condiciones de un APP PA o de la no conformidad con una hipótesis fundamental afectarán negativamente: i) a las cláusulas del APP PA; ii) a todo acuerdo distinto entre las Autoridades competentes respecto al tratamiento del incumplimiento o de la no conformidad; y iii) a toda legislación nacional o reglas de procedimiento aplicables. Ello significa que el APP PA puede, por sí mismo, indicar explícitamente los procedimientos a seguir o las consecuencias derivadas del incumplimiento de las obligaciones por acción u omisión. En tales situaciones, las Autoridades pueden, a su arbitrio, entablar conversaciones caso por caso sobre las medidas a tomar. Finalmente las disposiciones legislativas o las reglas de procedimiento nacionales pueden tener consecuencias o imponer obligaciones para el contribuyente y la Administración tributaria afectada. Los párrafos siguientes sugieren directrices similares a los procedimientos que se han adoptado en ciertas jurisdicciones y que han resultado en conjunto aplicables. Debería subrayarse, empero, que algunas Administraciones tributarias tal vez deseen adoptar procedimientos y enfoques distintos.

75. Si las Administraciones tributarias determinan que no se ha respetado un requisito del APP PA, no obstante, pueden convenir en virtud de las cláusulas y condiciones del APP seguir aplicándolo, por ejemplo, cuando el incumplimiento no tiene consecuencias graves. Si no están de acuerdo en continuar aplicando el APP PA, cada Administración tributaria tiene tres opciones. La naturaleza de las medidas a tomar probablemente dependa de la gravedad del incumplimiento.

76. La acción más drástica es la revocación cuyo efecto es que el contribuyente sea tratado como si no se hubiese acordado nunca el APP PA. Una medida menos grave es la cancelación que implica que el contribuyente sea tratado como si el APP PA hubiera sido efectivo y vigente pero sólo hasta la fecha de cancelación y no durante todo el período de vigencia propuesto. Si el APP PA es cancelado o revocado, entonces la Administración tributaria en cuestión y los contribuyentes conservarán todos sus derechos en virtud de las legislaciones nacionales y de las disposiciones del convenio, como si el APP PA no hubiera existido en aquellos años fiscales o períodos contables para los que es efectiva la cancelación o la revocación. Finalmente, el APP PA puede ser revisado, significando ello que el contribuyente continuará beneficiándose del APP PA durante toda la duración del período propuesto aunque las condiciones aplicables antes y después de la fecha de revisión sean diferentes. Se ofrecen más detalles a continuación.

a) Revocación de un APP PA

77. Una Administración tributaria puede revocar un APP PA (ya sea unilateralmente, ya sea previo acuerdo amistoso) si ha quedado establecido que:

- a) que existió falsedad omisiones o errores imputables a la negligencia, descuido o falta deliberada de un contribuyente al elaborar y presentar la solicitud de APP PA y, los informes anuales u otros documentos justificativos o al aportar cualquier clase de información ad hoc; o
- b) que el (los) contribuyente(s) incumplió (incumplieron) gravemente una cláusula o condición fundamental del APP PA

78. Cuando un APP PA es revocado, la revocación es retroactiva a partir del primer día del primer año fiscal o del primer período contable en el que el APP tenía vigencia y este acuerdo dejará de tener para el (los) contribuyente(s) afectado(s) y las demás Administraciones tributarias implicadas. Por la importancia de los efectos de esta acción, la Administración tributaria que propone la revocación del APP PA sólo debe realizarla después de una evaluación cuidadosa y completa de los hechos relevantes y debe informar y consultar oportunamente al (a los) contribuyente(s) afectado(s) y las Administraciones tributarias.

c) Cancelación (Anulación) de un APP

79. Una Administración tributaria puede cancelar un APP PA (ya sea unilateralmente, ya sea previo acuerdo amistoso) si queda establecido que se ha dado una de las situaciones siguientes:

- a) que ha habido un falseamiento de los hechos, un descuido u omisión no imputables a la negligencia, descuido o falta deliberada de un contribuyente al elaborar y presentar la solicitud del APP PA, los informes anuales u otros documentos justificativos o al aportar cualquier clase de información ad hoc; o
- b) que el (los) contribuyente(s) participante(s) ha(n) incumplido gravemente alguna cláusula o condición del APP PA; o
- c) que se ha producido un incumplimiento grave de una o más de las hipótesis fundamentales; o
- d) que ha habido un cambio de la legislación fiscal, incluyéndose una disposición del tratado muy relevante para el APP PA; y
- e) que no ha sido posible revisar el acuerdo (véanse los párrafos 80 a 82 siguientes) para tener en cuenta el cambio de circunstancias.

80. Cuando un APP PA es anulado, su fecha de cancelación vendrá determinada por la naturaleza del acontecimiento que la propició. Puede ser una fecha específica, por ejemplo, cuando el acontecimiento que causó la cancelación fue un cambio importante en la legislación fiscal (aunque el APP PA puede aún prever un período de transición entre la fecha de la modificación de la legislación y la fecha de cancelación). En otros casos, la cancelación tendrá efecto para un año fiscal o período contable determinado, por ejemplo, cuando se produce una modificación importante de una de las hipótesis fundamentales que no podía adscribirse a una fecha específica en dicho año fiscal o período contable. El APP PA dejará de tener vigencia para el (los) contribuyente(s) afectado(s) y para la otra Administración tributaria desde la fecha de cancelación.

81. La Administración tributaria puede renunciar a la cancelación si el contribuyente puede aportar motivos razonables que satisfagan a la Administración tributaria y si está de acuerdo en realizar el ajuste propuesto por dicha Administración para corregir la falsedad, el error, la omisión o el incumplimiento o para tener en cuenta los cambios de las hipótesis fundamentales de la legislación tributaria o de las disposiciones de tratado aplicables para el APP. Tal acción puede dar lugar a la revisión del APP PA (véase infra).

82. La Administración tributaria que propone la cancelación debe informar y consultar oportunamente al (a los) contribuyente(s) afectado(s) y a la(s) otra(s) Administración (Administraciones) tributaria(s). Esta consulta debe incluir una explicación de los motivos por los que se propone la cancelación del APP PA. Debería concederse al contribuyente la oportunidad de dar una respuesta antes de que se tome una decisión definitiva.

c) Revisión de un APP PA

83. La validez de la metodología utilizada en materia de precios de transferencia depende de que sigan en vigor las hipótesis fundamentales durante la vigencia de un APP PA. El APP PA y toda

confirmación u acuerdo de ámbito nacional deben exigir, por tanto, que el contribuyente notifique cualesquiera cambios a las Administraciones tributarias afectadas. Si, después de la evaluación realizada por las Administraciones tributarias, queda establecido que se ha producido un cambio importante en las condiciones de una hipótesis fundamental, el APP PA puede revisarse para reflejarlo. Como ya se ha analizado anteriormente, el APP PA puede también contener hipótesis que, sin ser cruciales para la validez de este acuerdo, merecen ser analizadas por las partes afectadas. Uno de los resultados de tal análisis puede ser también una revisión del APP PA. Sin embargo, en muchos casos las cláusulas y condiciones del APP PA pueden ser lo suficientemente flexibles como para tener en cuenta los efectos de tales cambios sin por ello proceder a revisiones.

84. El contribuyente deberá notificar a las Administraciones tributarias lo antes posible el cambio una vez que éste se haya producido o que el propio contribuyente haya tenido conocimiento de él y, en cualquier caso, siempre antes de la presentación, si fuese preceptivo, del informe anual relativo a dicho año o al período contable en cuestión. Se incentiva una pronta notificación con el fin de que las partes afectadas dispongan de más tiempo para intentar llegar a un acuerdo sobre la revisión del APP PA, reduciendo así el riesgo de cancelación.

85. El APP PA revisado debe indicar la fecha a partir de la cual la revisión tendrá efecto y también la fecha a partir de la cual el APP PA inicial dejará de ser aplicable. Si se puede identificar la fecha de la modificación con precisión, entonces la revisión tendrá efecto a partir de esa fecha; si ello no es posible, el APP PA será revisado a partir del primer día del período contable posterior al período en el que tuvo lugar el cambio. Si las Administraciones tributarias y el contribuyente no pueden ponerse de acuerdo sobre la necesidad de revisar el APP PA o sobre el modo de revisarlo, el APP PA es anulado y deja de tener validez y efecto para los contribuyentes y las Administraciones tributarias que han participado en él. La determinación de la fecha efectiva de la cancelación del APP PA se rige por los mismos principios que se aplican en la determinación de la fecha de revisión.

iv) Renovación de un APP PA

86. Debe formularse una solicitud de revisión de un APP PA en la fecha prevista por las Administraciones tributarias implicadas, habida cuenta de la necesidad de disponer de bastante tiempo para que el (los) contribuyente(s) y las Administraciones tributarias examinen y evalúen la solicitud de renovación y alcancen un acuerdo. Puede ser útil abordar el proceso de renovación mucho antes de que expire el APP PA existente.

87. El formato, tratamiento, procedimiento y evaluación de la solicitud de renovación son generalmente similares a los de la solicitud del APP PA inicial. No obstante, el nivel de detalle necesario puede reducirse con el consenso de las Administraciones tributarias implicadas, en particular, si no se han producido variaciones importantes en los hechos y circunstancias del caso. La renovación de un APP PA no es automática y depende del consentimiento de todas las partes afectadas y de que el contribuyente demuestre, entre otras cosas, el cumplimiento de las cláusulas y condiciones del APP PA. La metodología y las cláusulas y condiciones del APP PA renovado desde luego pueden diferir de aquéllas del APP PA anterior.