



ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS



LEGISLACIÓN EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA – PROPUESTA DE ENFOQUE

JUNIO 2011

Advertencia: Este documento, preparado por el Secretariado de la OCDE, presenta una propuesta de enfoque para la redacción de legislación en materia de precios de transferencia. El objetivo del mismo es proporcionar a aquellos países que están desarrollando normativa en materia de precios de transferencia una propuesta de estructura y contenido. Se trata de un documento con fines estrictamente ilustrativos, pues cada país querrá adaptar el enfoque propuesto en este documento a sus circunstancias y prioridades, así como a su técnica de redacción y convenciones legislativas. Este documento no tiene valor jurídico y las consideraciones en él efectuadas no representan necesariamente las de los países miembros de la OCDE. Para una visión más completa del punto de vista de la OCDE y de sus países miembros sobre el principio de libre competencia y los precios de transferencia, se invita a los lectores a consultar las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, que fueron aprobadas por el Consejo de la OCDE para su publicación el 13 de julio de 1995 [C(95)126/FINAL], y que han sido ampliadas y actualizadas desde entonces (la última actualización de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias fue aprobada por el Consejo el 22 de julio de 2010, véase www.oecd.org/ctp/tp).

También disponibles: *Transfer Pricing Legislation – A Suggested Approach (June 2011)*
Législation sur les prix de transfert – Proposition d’approche (juin 2011)



CENTRO DE POLÍTICA Y ADMINISTRACIÓN FISCALES

INTRODUCCIÓN

Este documento, preparado por el Secretariado de la OCDE, presenta una propuesta de enfoque para la redacción de legislación en materia de precios de transferencia. El objetivo del mismo es proporcionar a aquellos países que están desarrollando normativa en materia de precios de transferencia una propuesta de estructura y contenido. Se trata de un documento con fines estrictamente ilustrativos, pues cada país querrá adaptar el enfoque propuesto en este documento a sus circunstancias y prioridades, así como a su técnica de redacción y convenciones legislativas.

¿Por qué debería un país incorporar el principio de libre competencia en su legislación interna?

En el plano teórico, los países en desarrollo y en transición y los países de la OCDE se enfrentan esencialmente al mismo desafío en el desarrollo de legislación en materia de precios de transferencia: la protección de su base imponible tributaria sin generar doble imposición o inseguridad jurídica que puedan obstaculizar la inversión extranjera directa y el comercio internacional. La adopción de legislación en materia de precios de transferencia que incorpore el principio de libre competencia puede contribuir a lograr este doble objetivo.

La propuesta de enfoque que presenta este documento se basa en el principio de libre competencia, en el que se fundamenta el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio (“Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE”) así como la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (“Convención Modelo de la ONU”), de acuerdo con el desarrollo formulado del mismo por las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (“Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia”). Decenas de países en todo el mundo han implementado normas en materia de precios de transferencia, basándose la práctica totalidad de las mismas en el principio de libre competencia. El párrafo 3 del Comentario al artículo 9 de la Convención Modelo de la ONU estipula que:

“Con respecto a la fijación del precio de transferencia de mercancías, tecnología, marcas de fábrica y servicios entre empresas asociadas y las metodologías que se pueden aplicar para determinar el precio correcto cuando las transferencias no se hayan hecho conforme al principio de la independencia, los Estados contratantes aplicarán los principios de la OCDE que se enuncian en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Estas conclusiones representan principios internacionalmente acordados y el Grupo de Expertos recomienda que se sigan las Directrices en la aplicación del principio de independencia en que se sustenta el artículo.”

La alineación de las normas internas en materia de precios de transferencia con los principios aceptados internacionalmente y establecidos en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia puede:

- Proporcionar a los países los medios que requieren para luchar contra la transferencia artificial de beneficios fuera de su jurisdicción llevada a cabo por las empresas multinacionales;
- Proporcionar a las empresas multinacionales una cierta seguridad jurídica sobre el tratamiento fiscal aplicable en el país en cuestión;
- Reducir el riesgo de doble imposición económica;
- Proporcionar unas reglas de juego equitativas entre países, reduciendo el riesgo de distorsión de los flujos comerciales y de la inversión internacional; y

- Proporcionar unas reglas de juego equitativas entre empresas multinacionales y empresas independientes que operen en un país.

Cuando el tratado de doble imposición entre dos países incluye un artículo regulando las “empresas asociadas” (o su equivalente) redactado en términos similares al artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y de la Convención Modelo de la ONU, éste se interpretará de acuerdo con los principios acordados internacionalmente en materia de precios de transferencia. Dichos principios establecen los límites para la aplicación de la normativa en materia de precios de transferencia en la legislación interna de los estados contratantes en relación con las operaciones comprendidas en las disposiciones de dicho artículo. Por lo tanto, es deseable que, aquellos países que tengan o que deseen tener una red de tratados de doble imposición que incluya disposiciones similares al artículo 9, alineen su legislación interna en materia de precios de transferencia con los principios acordados internacionalmente, a fin de evitar inconsistencias que puedan generar un mayor número de conflictos, más complejos y cuya resolución lleve más tiempo, así como un mayor número de procedimientos ante las autoridades competentes.

Asimismo, aún cuando no existe un tratado de doble imposición aplicable, los tribunales nacionales pueden recurrir a los principios acordados internacionalmente para interpretar la legislación interna, especialmente cuando los países no disponen de directrices detalladas sobre la aplicación e interpretación de su normativa interna.

Por todas estas razones, es deseable evitar cualquier diferencia significativa entre la legislación interna y los principios acordados internacionalmente en materia de precios de transferencia. No obstante, en aquellos supuestos en que un país desee introducir divergencias significativas en su legislación interna respecto a dichos principios, es recomendable que se haga de manera informada y transparente.

El texto propuesto en este documento intenta facilitar la redacción de legislación conforme a los principios acordados internacionalmente en materia de precios de transferencia y, en la medida necesaria, identificar cualquier divergencia con los mismos en las disposiciones legales internas.

¿Es el principio de libre competencia más favorable para las economías desarrolladas que para las economías en desarrollo y en transición?

El principio de libre competencia básicamente establece que las operaciones entre empresas asociadas no deben verse distorsionadas por la relación especial que une a las dos partes. Como tal, el principio de libre competencia es neutral. En materia de valoración aduanera rige un principio similar.

En realidad, en materia de precios de transferencia la tensión no es tanto entre países desarrollados y países en desarrollo, como entre países de elevada tributación y aquéllos de baja tributación. La transferencia artificial de beneficios hacia países de baja tributación es un problema para muchos países, tanto miembros como no miembros de la OCDE. El principio de libre competencia y las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia han sido elaborados con el fin de establecer un criterio razonable que permita resolver las controversias entre países de la OCDE relativas a la atribución de los derechos que permiten gravar los beneficios de las empresas multinacionales. Al igual que los países miembros de la OCDE, los países en desarrollo y en transición pueden utilizar el principio de libre competencia y las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia para determinar la parte de los beneficios de las empresas multinacionales sujeta a imposición en su jurisdicción.

Los países miembros y no miembros de la OCDE comparten el doble objetivo del principio de libre competencia (proteger la base imponible tributaria de un país y limitar el riesgo de doble imposición). En ambos casos, unirse al consenso internacional es el método más eficaz para alcanzar estos objetivos.

Por supuesto, la existencia de legislación en materia de precios de transferencia no es suficiente para resolver todas las cuestiones fiscales internacionales a las cuales se puede enfrentar un país. Si bien la normativa en precios de transferencia es parte integrante del marco normativo para abordar la evasión fiscal internacional, no reemplaza ni las normas antielusión ni las leyes que se aplican a las sociedades extranjeras controladas que pueden ser necesarias para combatir operaciones abusivas.

¿Es la administración del principio de libre competencia demasiado compleja para las economías en desarrollo y en transición?

Con frecuencia se plantea la pregunta acerca de la complejidad de la administración del principio de libre competencia para los países que disponen de recursos administrativos limitados y, en especial, para las economías en desarrollo y en transición. Es cierto que la aplicación de este principio puede ser compleja y necesitar recursos importantes. De hecho, la mayoría de los países miembros de la OCDE iniciaron su actividad en esta área poco a poco, desarrollando e implementando la normativa en materia de precios de transferencia de manera progresiva en el curso de las últimas dos décadas, y continuando el proceso de mejora actualmente.

La adaptación de medidas legislativas y del desarrollo de capacidades administrativas a las necesidades estratégicas y a los recursos administrativos de cada país puede constituir uno de los factores de éxito. En general, esto significa priorizar las actividades de cumplimiento y control en materia de precios de transferencia en función de las circunstancias de cada economía y, en particular, del tipo de comercio internacional, de su complejidad y del número de grandes contribuyentes afectados; fijar objetivos de cumplimiento y control realistas y que tomen en cuenta las capacidades de la administración; y, establecer condiciones de cumplimiento de la normativa que sean razonables para los contribuyentes de acuerdo con la importancia del comercio internacional.

La OCDE ha creado el seminario “La implementación de legislación en materia de precios de transferencia” diseñado para abordar estos temas con participantes de países que no son miembros de la OCDE. Para más información acerca de este seminario, le invitamos a ponerse en contacto con las personas cuyos datos aparecen en el apartado “Personas de contacto”.

Diálogo de la OCDE con las economías que no son miembros de la OCDE

Una parte importante de las actividades de la OCDE en el área de precios de transferencia consiste en establecer un diálogo activo en materia de política fiscal con las economías que no son miembros de la OCDE, con el fin de intercambiar experiencias sobre el desarrollo de medidas legislativas ajustadas a las necesidades específicas de cada país de acuerdo con los estándares internacionales más recientes y a un empleo gradual de las capacidades administrativas. La propuesta de enfoque expuesta en este documento tiene por objeto contribuir y enriquecer este diálogo.

Enfoque de redacción

Los países que han adoptado legislación en materia de precios de transferencia basada en el principio de libre competencia han optado por diferentes enfoques de redacción. Algunos países se han decantado por un lenguaje conciso que establece los principios fundamentales en su “legislación primaria” (es decir, principalmente en la ley), y a menudo el desarrollo normativo se halla recogido en su “legislación secundaria” (como, por ejemplo, reglamentos, circulares, decretos o actos administrativos similares). Otros países, por el contrario, han adoptado un texto más elaborado y extenso en su legislación primaria. La elección del enfoque de redacción dependerá del sistema jurídico del país en cuestión, y en concreto, de si se trata de un sistema de derecho civil o de un sistema de derecho anglosajón (*common law*).

La propuesta de texto recogida en este documento está diseñada para ofrecer flexibilidad. La misma puede ser integrada en su totalidad en la legislación primaria si el enfoque que ofrece es consistente con las prácticas legislativas habituales del país en cuestión. Alternativamente, la legislación primaria podría incorporar únicamente las disposiciones de las secciones 1, 9 y 12, mientras que las otras secciones se incorporarían en la legislación secundaria. Sin embargo, se anima a los países a considerar las cuestiones abordadas en cada artículo de la propuesta de texto en la implementación del régimen de precios de transferencia basado en el principio de libre competencia. Las notas explicativas al final del documento describen con mayor detalle la lógica detrás de este proyecto de legislación. Para obtener más información, consulte las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia.

Personas de contacto

Para cualquier pregunta o sugerencia acerca del documento adjunto, no dude en ponerse en contacto con una de las siguientes personas en el Centro de Política y Administración Fiscales de la OCDE:

Unidad de relaciones globales:

Richard Parry, Jefe de la División de Relaciones Globales: richard.parry@oecd.org.

Colin Clavey, Relaciones Globales: colin.clavey@oecd.org.

Unidad de precios de transferencia:

Caroline Silberstein, Jefa de la División de Precios de Transferencia: caroline.silberstein@oecd.org.

Wolfgang Büttner, Precios de Transferencia: wolfgang.buettner@oecd.org.

ÍNDICE

¿Por qué debería un país incorporar el principio de libre competencia en su legislación interna?	2
¿Es el principio de libre competencia más favorable para las economías desarrolladas que para las economías en desarrollo y en transición?.....	3
¿Es la administración del principio de libre competencia demasiado compleja para las economías en desarrollo y en transición?.....	4
Diálogo de la OCDE con las economías que no son miembros de la OCDE.....	4
Enfoque de redacción	4
Personas de contacto.....	5
PROPUESTA DE LEGISLACIÓN.....	8
PARTE 1. OPERACIONES ENTRE EMPRESAS ASOCIADAS	8
SECCIÓN 1. El principio de libre competencia.....	8
SECCIÓN 2. Definiciones	8
SECCIÓN 3. Comparabilidad.....	9
SECCIÓN 4. Métodos en materia de precios de transferencia	9
SECCIÓN 5. Evaluación agregada de las operaciones vinculadas de un contribuyente.....	11
SECCIÓN 6. Rango de libre competencia	11
PARTE 2. APLICACIÓN A OPERACIONES ESPECÍFICAS.....	11
SECCIÓN 7. Servicios entre empresas asociadas.....	11
SECCIÓN 8. Operaciones relacionadas con bienes intangibles.....	12
PARTE 3. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN.....	13
SECCIÓN 9. Documentación sobre precios de transferencia.....	13
PARTE 4. PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS	13
[Opcional] SECCIÓN 10. Acuerdos previos en materia de precios de transferencia	13
SECCIÓN 11. Ajustes correlativos	15
PARTE 5. DISPOSICIONES FINALES	15
SECCIÓN 12. Legislación secundaria	15
ANEXO – NOTAS EXPLICATIVAS	16
SECCIÓN 1. Principio de libre competencia.....	16
SECCIÓN 2. Definiciones	17
SECCIÓN 3. Análisis de comparabilidad	19
SECCIÓN 4. Métodos en materia de precios de transferencia	19
SECCIÓN 5. Evaluación de las operaciones vinculadas combinadas de un contribuyente.....	22

SECCIÓN 6. Rango de libre competencia	22
SECCIÓN 7. Servicios entre empresas asociadas.....	23
SECCIÓN 8. Operaciones de activos intangibles	23
SECCIÓN 9. Documentación sobre precios de transferencia.....	23
SECCIÓN 10. Acuerdos previos en materia de precios de transferencia	24
SECCIÓN 11. Ajustes correlativos	25
SECCIÓN 12. Legislación secundaria	25

PROPUESTA DE LEGISLACIÓN

PARTE 1. OPERACIONES ENTRE EMPRESAS ASOCIADAS

SECCIÓN 1. El principio de libre competencia

1. A efectos de [disposiciones pertinentes de la legislación fiscal del País], cuando una empresa lleva a cabo una o más operaciones comerciales o financieras con una empresa asociada que no está establecida en [País], cada una de ellas debe determinar la cuantía de los beneficios imponibles conforme al principio de libre competencia. La cuantía de los beneficios imponibles obtenida por una empresa en una o más operaciones comerciales o financieras con una empresa asociada es conforme al principio de libre competencia si las condiciones de dichas operaciones no difieren de aquéllas que serían acordadas por empresas independientes en operaciones comparables llevadas a cabo en circunstancias comparables.

2. Cuando las condiciones acordadas o impuestas en las operaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas a las cuales se aplica el párrafo 1 no son conformes al principio de libre competencia, los beneficios que hubieran sido obtenidos por una de las empresas y sometidos a imposición en [País] de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han obtenido a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de dicha empresa y someterse a imposición.

3. Las disposiciones establecidas en las secciones 2 a 8 son aplicables a efectos de determinar si las condiciones de una operación vinculada son conformes al principio de libre competencia establecido en el párrafo 1 y en el cálculo de la cuantía de cualquier ajuste realizado en virtud del párrafo 2.

[Opcional] 4. Las disposiciones del párrafo 1 también se aplicarán cuando una empresa de [País] efectúe una o más operaciones comerciales o financieras con una empresa asociada de [País].

[Opcional] 5. Las disposiciones del párrafo 1 también se aplicarán cuando una empresa de [País] efectúe una o más operaciones comerciales o financieras con una empresa situada en [dar una definición o una lista de los paraísos fiscales], independientemente de si ambas empresas están o no asociadas.

SECCIÓN 2. Definiciones

1. Dos empresas se consideran asociadas si:

- (a) una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de la otra empresa,
o
- (b) la misma o las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de ambas empresas.

2. Una persona o una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa cuando:

- (a) posee, directa o indirectamente, más del [50 %] del capital social de la empresa; o
- (b) tiene la capacidad práctica de influir sobre las decisiones comerciales de la empresa.

3. Empresas independientes son aquellas empresas que no están asociadas entre sí.

4. Una operación vinculada es una operación entre dos empresas asociadas entre sí.

5. Una operación no vinculada es una operación entre dos empresas independientes.
 6. Las condiciones de una operación incluyen, pero no se limitan a, el indicador financiero examinado en la aplicación del método de precios de transferencia apropiado (por ejemplo, el precio de la operación, el margen bruto o el beneficio neto obtenido por una de las partes en la operación, o la división de los beneficios entre las partes de la operación).
 7. Una empresa de [País] es una actividad llevada a cabo por una persona que reside en [País].
- [Opcional]* 8. Un acuerdo previo en materia de precios de transferencia es un acuerdo entre uno o varios contribuyentes y una o varias administraciones tributarias con el fin de solucionar con carácter previo potenciales controversias en materia de precios de transferencia mediante el establecimiento, antes de que se efectúen las operaciones vinculadas, de un conjunto de criterios apropiados para determinar las condiciones de libre competencia de dichas operaciones durante un periodo de tiempo determinado.
- [Opcional]* 9. Una autoridad competente es una persona designada como tal en un tratado de doble imposición y, en virtud del cual, puede desempeñar ciertas funciones.

SECCIÓN 3. Comparabilidad

1. Una operación no vinculada es comparable a una operación vinculada de acuerdo con la sección 1:
 - (a) Cuando no existen diferencias significativas entre las operaciones que puedan afectar materialmente el indicador financiero analizado en la metodología de precios de transferencia apropiada, o
 - (b) Cuando, existiendo dichas diferencias significativas entre las operaciones, es posible realizar ajustes suficientemente fiables al indicador financiero pertinente en la operación no vinculada a fin de eliminar los efectos de dichas diferencias en la comparación.
2. Para determinar si dos o más operaciones son comparables, se deben examinar los siguientes factores de comparabilidad, en la medida en que sean económicamente relevantes con respecto a los hechos y a las circunstancias de las operaciones:
 - (a) las características de los bienes o los servicios transferidos;
 - (b) las funciones ejercidas por cada una de las empresas con respecto a las operaciones (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos);
 - (c) las cláusulas contractuales de las operaciones;
 - (d) las circunstancias económicas en las que se llevan a cabo las operaciones; y
 - (e) las estrategias empresariales y comerciales que persiguen las empresas asociadas con respecto a las operaciones.

SECCIÓN 4. Métodos en materia de precios de transferencia

1. La remuneración en libre competencia de una operación vinculada debe determinarse aplicando el método en materia de precios de transferencia más apropiado a las circunstancias del caso. Salvo en los supuestos descritos en el párrafo 5, el método en materia de precios de transferencia más apropiado debe escogerse entre los métodos en materia de precios de transferencia aprobados que figuran en el párrafo 2, teniendo en cuenta los siguientes criterios:
 - (a) Las fortalezas y debilidades de los métodos aprobados;

- (b) la adecuación del método aprobado a la naturaleza de la operación vinculada examinada, determinada en concreto a través del análisis de las funciones ejercidas por cada una de las empresas en la operación (considerando los activos utilizados y los riesgos asumidos);
- (c) la disponibilidad de información fiable necesaria para aplicar el método seleccionado y/u otros métodos;
- (d) el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y las operaciones no vinculadas, incluyendo la fiabilidad de los ajustes de comparabilidad que, en su caso, sean necesarios para eliminar diferencias entre las operaciones.

2. Los métodos en materia de precios de transferencia aprobados a efectos del párrafo 1 son:

- (a) El método del precio libre comparable. El método del precio libre comparable consiste en comparar el precio de los bienes o servicios transferidos en una operación vinculada con el precio de los bienes o servicios transferidos en el marco de una operación no vinculada y comparable.
- (b) El método del precio de reventa. El método del precio de reventa consiste en comparar el margen de reventa obtenido por el comprador de un bien (adquirido en una operación vinculada) al revender dicho bien en el marco de una operación no vinculada, con el margen de reventa que se ha obtenido en operaciones de compra y reventa no vinculadas y comparables.
- (c) El método del coste incrementado. El método del coste incrementado consiste en comparar el margen sobre los costes directos e indirectos incurridos en el suministro de bienes o servicios en una operación vinculada con el margen sobre los costes directos e indirectos incurridos en el suministro de bienes o servicios en una operación no vinculada.
- (d) El método del margen neto de la operación. El método del margen neto de la operación consiste en comparar el margen neto fijado en base a un denominador apropiado (por ejemplo, costes, ventas o activos) que obtiene una empresa en el marco de una operación vinculada con el margen neto fijado en base al mismo denominador obtenido en el marco de una operación no vinculada.
- (e) El método de reparto del beneficio. El método de reparto del beneficio consiste en atribuir a cada empresa asociada que participa en una operación vinculada la parte del beneficio (o pérdida) total generado por dicha operación que una empresa independiente esperaría realizar en el marco de una operación no vinculada y comparable. Cuando es posible determinar una remuneración en libre competencia para alguna de las funciones ejercidas por las empresas asociadas en el marco de dicha operación utilizando alguno de los métodos aprobados descritos en los subpárrafos 2 (a) a (d), el método de reparto del beneficio se aplicará al beneficio total residual obtenido tras compensar dichas funciones.

3. Cuando, en base a los criterios descritos en el párrafo 1, se puede aplicar con el mismo grado de fiabilidad el método del precio libre comparable descrito en el subpárrafo 2 (a) y uno de los métodos aprobados descritos en los subpárrafos 2 (b) a 2 (e), las condiciones de libre competencia se determinarán aplicando el método del precio libre comparable. Asimismo, cuando, en base a los criterios establecidos en el párrafo 1, se puede aplicar con el mismo grado de fiabilidad uno de los métodos aprobados descritos en los subpárrafos 2 (a) a 2 (c) y un método aprobado descrito en los subpárrafos 2 (d) a 2 (e), las condiciones de libre competencia se determinarán aplicando uno de los métodos aprobados descritos en los subpárrafos 2 (a) a 2 (c).

4. La aplicación de más de un método no es necesaria a efectos de determinar la remuneración en libre competencia para una determinada operación vinculada.

5. El contribuyente puede aplicar un método en materia de precios de transferencia distinto a los métodos aprobados del párrafo 2, siempre y cuando pueda demostrar (i) que no se puede aplicar ninguno de los métodos aprobados de manera razonablemente fiable para determinar las condiciones de libre competencia de la operación vinculada, y (ii) que este otro método genera un resultado compatible con el resultado que empresas independientes hubiesen obtenido en operaciones no vinculadas y comparables y llevadas a cabo en circunstancias comparables. El contribuyente que recurra al uso de un método distinto a los métodos aprobados descritos en el párrafo 2 deberá demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el presente párrafo.

6. Cuando, para determinar la remuneración de sus operaciones vinculadas, un contribuyente ha utilizado un método en materia de precios de transferencia consistente con las disposiciones de la presente sección 4, la administración fiscal deberá basarse en dicho método para examinar si las condiciones de las operaciones vinculadas del contribuyente son conformes al principio de libre competencia.

SECCIÓN 5. Evaluación agregada de las operaciones vinculadas de un contribuyente

Si un contribuyente lleva a cabo, en iguales o similares circunstancias, dos o más operaciones vinculadas que están íntimamente conectadas desde un punto de vista económico o que forman un continuo cuyo análisis no puede hacerse separadamente de una manera fiable, dichas operaciones pueden agregarse a fin de (i) realizar el análisis de comparabilidad descrito en la sección 3, y (ii) aplicar los métodos en materia de precios de transferencia descritos en la sección 4.

SECCIÓN 6. Rango de libre competencia

1. El rango de libre competencia es un intervalo de indicadores financieros relevantes (por ejemplo precios, márgenes o porcentajes de beneficio) que se obtiene al aplicar el método en materia de precios de transferencia más apropiado según lo establecido en la sección 4 a un número de operaciones no vinculadas, cada una de ellas con un grado de comparabilidad relativamente equivalente a la operación vinculada de acuerdo con el análisis de comparabilidad efectuado en base a la sección 3.

2. No deberán practicarse los ajustes previstos en el párrafo 2 de la sección 1 a una operación vinculada (o un grupo de operaciones vinculadas y agregadas de acuerdo con la sección 5) cuyo indicador financiero, sujeto a verificación en base al método en materia de precios de transferencia más apropiado, se encuentra dentro del rango de libre competencia.

3. Si el indicador financiero pertinente que resulta de una operación vinculada (o de un conjunto de operaciones vinculadas agregadas de acuerdo con la sección 5) se encuentra fuera del rango de libre competencia, la administración tributaria podrá efectuar un ajuste de acuerdo con el párrafo 2 de la sección 1, y dicho ajuste se deberá efectuar al punto del rango de libre competencia que mejor refleje las circunstancias del caso en cuestión.

PARTE 2. APLICACIÓN A OPERACIONES ESPECÍFICAS

SECCIÓN 7. Servicios entre empresas asociadas

1. La remuneración por servicios suministrados entre empresas asociadas se considera conforme al principio de libre competencia si:

(a) se cobra por un servicio que ha sido efectivamente prestado,

- (b) el servicio proporciona al beneficiario, o se espera que proporcione en el momento en que se presta, un beneficio económico o comercial que mejora su situación comercial,
- (c) se cobra por un servicio por el que una empresa independiente en circunstancias comparables hubiera estado dispuesta a pagar si éste hubiese sido prestado por una empresa independiente, o que hubiera realizado ella misma internamente, y
- (a) su importe corresponde a aquel que hubiera sido acordado por servicios comparables entre empresas independientes y en circunstancias comparables.

2. La remuneración a una empresa por sus servicios no se considerará conforme al principio de libre competencia cuando el servicio sea prestado por una de las empresas asociadas debido a su interés en el capital social de uno o varios otros miembros del grupo, incluyendo los siguientes gastos incurridos o actividades realizadas por dicha empresa asociada:

- (a) los costes o las actividades 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 o las actividades relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable de las operaciones de la primera empresa, incluyendo la consolidación de informes;
- (c) los costes o las actividades de obtención de fondos destinados a la adquisición de las participaciones, salvo si dichas participaciones son adquiridas directa o indirectamente por la destinataria del servicio y dicha adquisición le proporciona a la misma, o es previsible que proporcione, un beneficio.

3. Cuando es posible identificar cada uno de los servicios específicos proporcionados por una empresa a otra empresa asociada, la determinación de si la remuneración es conforme al principio de libre competencia se hará de manera separada para cada servicio específico de acuerdo con las disposiciones de la sección 5.

4. Cuando una empresa proporciona servicios a varias empresas asociadas y no se puede establecer qué servicios se han prestado a cada una de ellas, la remuneración total por dichos servicios deberá repartirse entre las empresas asociadas que se beneficien o esperen beneficiarse de dichos servicios de acuerdo con un criterio razonable de reparto. A efectos de esta disposición, se considerarán razonables los criterios de reparto basados en una o más variables que:

- (a) Tome(n) en cuenta la naturaleza de los servicios, las circunstancias en las cuales se prestan, y los beneficios obtenidos o que se esperan obtener por las partes destinatarias de los servicios,
- (b) se refiere(n) exclusivamente a operaciones no vinculadas, y no a operaciones vinculadas, y
- (c) se puede(n) medir de una forma razonablemente fiable.

SECCIÓN 8. Operaciones relacionadas con bienes intangibles

1. La determinación de las condiciones de libre competencia en operaciones vinculadas relacionadas con la licencia, la venta o cualquier otra transmisión de bienes intangibles entre empresas asociadas debe tener en cuenta el punto de vista del cedente y del cesionario del bien en cuestión y, en especial, el precio al que una empresa independiente y comparable estaría dispuesta a transferir el bien, así como el valor y la utilidad de dicho bien para el cesionario en el marco de su negocio.

2. La aplicación de las disposiciones de la sección 3 a una operación relacionada con la licencia, la venta, o cualquier otra transmisión de bienes intangibles debe considerar ciertos factores específicos que afectan a la comparabilidad entre las operaciones vinculadas y las operaciones no vinculadas, incluyendo:

- (a) los beneficios esperados del bien intangible,
- (b) cualquier limitación geográfica a la explotación de los derechos relativos al bien intangible,
- (c) el carácter exclusivo o no de los derechos transferidos, y
- (d) la participación o no del cesionario en el desarrollo posterior del bien intangible por parte del cedente.

PARTE 3. INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN

SECCIÓN 9. Documentación sobre precios de transferencia

1. El contribuyente debe disponer de la información y el análisis suficientes para verificar que las condiciones de sus operaciones vinculadas son conformes a las disposiciones del párrafo 1 de la sección 1. Esta información y este análisis deben proporcionarse a la administración tributaria [cuando sean requeridos] [dentro del plazo de xxx días después de haber sido recibida la solicitud de la administración tributaria]. La obligación del contribuyente de proporcionar la información y el análisis existe sin perjuicio de la facultad que tiene la administración tributaria para solicitar la información adicional que considere necesaria para el desarrollo de sus funciones en el curso de una inspección.

[Opcional] 2. El contribuyente debe disponer de la documentación descrita en el párrafo 1 en el momento de presentación de la declaración fiscal.

3. A efectos de preparar la documentación mencionada en la presente sección, se debe tener en cuenta la complejidad y el volumen de las operaciones.

4. La administración tributaria deberá disponer de la facultad de determinar, en virtud de la normativa aplicable, la documentación que deberá ser [preparada en el momento de presentar la declaración fiscal y] facilitada a las autoridades tributarias previo requerimiento.

[Opcional] 5. Si:

- (a) Un contribuyente no cumple con las disposiciones en el [los] párrafo[s] 1 [y 2] s] relativas a la documentación de sus precios de transferencia dentro del plazo establecido; y
- (b) Se confirma un ajuste con relación al contribuyente de acuerdo con el párrafo 2 de la sección 1 [superior a xxx];

Se podrá imponer, junto con el impuesto debido, una multa del [---] por ciento de [el impuesto suplementario que resulte de este ajuste] o [del importe resultante del ajuste del ingreso].

PARTE 4. PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

[Opcional] SECCIÓN 10. Acuerdos previos en materia de precios de transferencia

1. El contribuyente puede solicitar a la administración tributaria la negociación de un acuerdo previo en materia de precios de transferencia que establezca un conjunto apropiado de criterios para determinar las

condiciones de libre competencia de ciertas futuras operaciones vinculadas durante un determinado periodo de tiempo.

2. Los siguientes documentos deben adjuntarse a la solicitud del acuerdo previo en materia de precios de transferencia:

- (a) Una descripción de la actividad del contribuyente, de sus operaciones vinculadas, así como la duración y el campo de aplicación del acuerdo previo en materia de precios de transferencia;
- (b) Una propuesta del contribuyente para la determinación de los precios de transferencia de las operaciones objeto del acuerdo previo, la cual debe basarse en el principio de libre competencia expuesto en el párrafo 1 de la sección 1. Esta propuesta debe describir los factores de comparabilidad considerados relevantes en función de las circunstancias del caso conforme a la sección 3, la selección del método en materia de precios de transferencia más apropiado para el caso en cuestión conforme a la sección 4, así como las hipótesis claves relativas a los eventos futuros en que se basa la propuesta;
- (c) La identificación del otro país o países que el contribuyente desearía que participasen en el acuerdo previo; y
- (d) Cualquier otra información que la administración tributaria pueda solicitar en virtud de sus atribuciones.

3. La administración tributaria examinará la solicitud del contribuyente y decidirá si tramitarla o no, teniendo en cuenta el cumplimiento por parte del contribuyente de las condiciones establecidas en la presente sección 10 [la coherencia económica del campo de aplicación propuesto, la complejidad del caso] y los beneficios que se esperan obtener de la conclusión del acuerdo previo en el caso concreto. La administración tributaria puede rechazar la solicitud de acuerdo previo presentada por el contribuyente. Si la administración tributaria acepta concluir un acuerdo previo en materia de precios de transferencia con el contribuyente, dicho acuerdo puede adoptar la propuesta del contribuyente, rechazarla o modificarla con el consentimiento del contribuyente.

4. La administración tributaria puede aceptar negociar dicho acuerdo de manera unilateral o conjuntamente con las autoridades competentes del (de los) país(es) de la(s) empresa(s) asociada(s) identificada(s) por el contribuyente.

5. Si la administración tributaria aprueba la propuesta del contribuyente o la modifica con el acuerdo de éste, debe formalizar su decisión mediante un acuerdo previo en materia de precios de transferencia que garantice al contribuyente que no se efectuará ningún ajuste de los precios de transferencia de las operaciones vinculadas objeto del acuerdo en base al párrafo 2 de la sección 1, siempre y cuando el contribuyente cumpla con las cláusulas del acuerdo.

6. Un acuerdo previo en materia de precios de transferencia se aplica únicamente a las operaciones vinculadas objeto del acuerdo y efectuadas después de la fecha [en la que se firme el acuerdo] [en la que se presente la solicitud], y permanece en vigor durante los ejercicios fiscales indicados en el acuerdo, que no deben exceder xxx ejercicios fiscales después de la fecha de conclusión del acuerdo. Además, las partes del acuerdo pueden decidir que éste también se aplique a las operaciones efectuadas durante el ejercicio fiscal en curso en el momento que se presenta la solicitud, o a los ejercicios fiscales anteriores al ejercicio en curso en el momento en que se presenta la solicitud.

7. La revocación o la anulación de un acuerdo previo en materia de precios de transferencia puede acontecer en las siguientes circunstancias:

- (a) La administración tributaria puede revocar un acuerdo previo en materia de precios de transferencia con efecto retroactivo si se demuestra que ha habido un falseamiento de los hechos, omisión o error imputables a una negligencia o falta deliberada del contribuyente, o que el contribuyente incurrió en un incumplimiento material de una cláusula o condición fundamental del acuerdo.
 - (b) La administración tributaria puede cancelar un acuerdo previo en materia de precios de transferencia por la duración restante del acuerdo si se demuestra que ha habido un falseamiento de los hechos, omisión o error que no son imputables a la negligencia o falta deliberada del contribuyente, que el contribuyente incumplió materialmente una cláusula o condición fundamental del acuerdo, que se ha producido un incumplimiento grave de una o más de las hipótesis claves, o que ha habido un cambio de la legislación fiscal que afecta al acuerdo de manera significativa.
8. La administración fiscal debe garantizar la confidencialidad de los secretos mercantiles y de toda información y documentación sensibles que se le ha suministrado durante la tramitación del acuerdo previo en materia de precios de transferencia.

SECCIÓN 11. Ajustes correlativos

Cuando:

- (a) La administración tributaria de otro país realiza o tiene la intención de realizar un ajuste de las condiciones de las operaciones entre una empresa sujeta a impuestos en [País] y una empresa asociada,
- (b) Como consecuencia de dicho ajuste, una parte de los beneficios de la empresa sujeta a imposición en [País] que ya ha sido sometido a tributación en [País], es gravada de nuevo en el otro país, y
- (c) El país que realiza o tenga la intención de realizar un ajuste haya concluido un tratado de doble imposición con [País] con el propósito de evitar la doble imposición económica,

la administración tributaria de [País], previa solicitud por parte de la empresa sujeta a impuestos en [País], examinará la procedencia del ajuste y su conformidad con el principio de libre competencia del párrafo 1 de la sección 1, consultando en lo necesario con la autoridad competente del otro país. Si el ajuste realizado o propuesto por el otro país es conforme con el principio de libre competencia tanto en la naturaleza como en la cuantía, la administración tributaria del [País] realizará un ajuste correlativo a la cuantía del impuesto sobre los beneficios de la empresa sujeta a tributación en [País], a fin de eliminar la doble imposición económica que resultaría de la inclusión de una misma parte de los beneficios en las bases imponibles de las dos empresas asociadas.

PARTE 5. DISPOSICIONES FINALES

SECCIÓN 12. Legislación secundaria

La administración fiscal tiene la facultad de desarrollar por medio de normas reguladoras las disposiciones de esta ley.

ANEXO – NOTAS EXPLICATIVAS

SECCIÓN 1. Principio de libre competencia

Campo de aplicación de la legislación

El párrafo 1 de la sección 1 de este proyecto de legislación permite al país identificar los elementos de su legislación tributaria interna sujetos a las normas en materia de precios de transferencia. En función de la estructura de la legislación tributaria de cada país, el principio de libre competencia puede ser relevante para la aplicación del impuesto sobre la renta, el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre los beneficios, la práctica de retenciones fiscales, etc.; la decisión depende de cada país.

Operaciones entre empresas asociadas

En el ámbito de la fiscalidad internacional, el principio de libre competencia se aplica habitualmente a las operaciones transfronterizas entre un contribuyente residente y un contribuyente no residente. En general, este tipo de operaciones comprende, entre otras, operaciones efectuadas entre una sociedad matriz residente y una filial no residente (o viceversa), o entre dos filiales del mismo grupo, de las cuales una es residente y la otra es no residente.

Este proyecto de legislación no es aplicable a operaciones entre dos contribuyentes residentes (véase el párrafo 1 de la sección 1). Muchos países consideran que la aplicación de la legislación en materia de precios de transferencia a operaciones entre contribuyentes residentes no constituiría un uso eficaz de los recursos de las administraciones tributarias y de los contribuyentes. Sin embargo, algunos países han decidido aplicar los principios en materia de precios de transferencia a operaciones puramente domésticas, tal y como ilustra el texto opcional recogido en el párrafo 4 de la sección 1.

En determinadas circunstancias, este proyecto de legislación puede aplicarse a operaciones entre dos empresas asociadas no residentes. Por ejemplo, a supuestos en los que una empresa no residente posee un establecimiento permanente en el país, y este establecimiento permanente lleva a cabo operaciones con otra empresa asociada no residente. Asimismo, algunos países consideran oportuno aplicar sus normas en materia de precios de transferencia a operaciones entre dos filiales extranjeras, ninguna de las cuales está sujeta directamente a imposición en el país. Un ejemplo sería cuando se lleva a cabo una operación vinculada entre dos empresas no residentes sujetas a la normativa de sociedades extranjeras controladas de [País], en virtud de la cual la empresa extranjera controlada no tributaría directamente en dicho país, si bien sus ingresos podrían ser incluidos en los ingresos del accionista residente en [País].

Este proyecto de legislación no puede ser empleado en la atribución de beneficios a las distintas partes de una misma persona jurídica. Los informes de la OCDE de julio de 2008 y julio de 2010 sobre la atribución de beneficios a establecimientos permanentes ofrece directrices detalladas para la atribución de beneficios al establecimiento permanente que una empresa residente tiene en otro país, o que una empresa no residente tiene en el país de la fuente.

Algunos países aplican la legislación en materia de precios de transferencia a operaciones con empresas residentes en “paraísos fiscales”, independientemente de si existe o no vinculación entre las partes. Los países que adoptan este enfoque en ocasiones definen los paraísos fiscales como países de baja fiscalidad con los cuales no han concluido un tratado de doble imposición o un tratado de intercambio de información fiscal, o proporcionan una lista de los países que consideran paraísos fiscales.

Ajustes realizados por las autoridades fiscales y los contribuyentes

El párrafo 2 de la sección 1 permite a las autoridades fiscales ajustar el cálculo del beneficio sujeto a imposición efectuado por el contribuyente cuando este último haya realizado operaciones sujetas a la legislación en materia de precios de transferencia y cuyas condiciones no sean conformes al principio de libre competencia. El párrafo 2 de la sección 1 estipula que la autoridad tributaria puede realizar un ajuste con el fin de someter a imposición los beneficios que la empresa hubiera obtenido en condiciones de libre competencia, pero que no se han obtenido, generándose un déficit de los beneficios de dicha empresa. Como tal, el párrafo 2 de la sección 1 no permite a la autoridad tributaria realizar un ajuste negativo que reduzca el beneficio sujeto a imposición cuando existan condiciones que no sean de libre competencia y que resulte en un “exceso” de beneficios para la empresa. Naturalmente, la existencia de esta disposición en la legislación interna no debería impedir que la administración tributaria efectúe un ajuste correlativo a la baja en virtud de un tratado de doble imposición. Esta es la posición adoptada por muchos países en su legislación en materia de precios de transferencia.

El párrafo 1 de la sección 1 obliga a los contribuyentes a determinar el beneficio imponible de acuerdo con el principio de libre competencia, lo que significa que en ocasiones necesitarán ajustar los beneficios cuando las condiciones de sus operaciones no sean conformes a este principio. Según la legislación de cada país, estos ajustes se pueden efectuar únicamente a efectos fiscales, o también a efectos contables. En los casos en que la legislación únicamente prevé dichos ajustes a efectos fiscales, algunos países sólo permiten los ajustes positivos de acuerdo con la posición descrita en el párrafo anterior en relación con el párrafo 2 de la sección 1.

SECCIÓN 2. Definiciones

Participación en la dirección, control o capital

La OCDE no proporciona una explicación de la expresión “participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital” de una empresa, utilizada en el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. En concreto, ni el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE ni las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia fijan el nivel mínimo de participación en el capital social que es necesario a fin de satisfacer el criterio de “control” recogido en la legislación en materia de precios de transferencia. En la práctica los países han adoptado diferentes enfoques.

Prácticamente todos los países han adoptado una definición basada en una noción de control formal basado en la participación en el capital social o la titularidad de derechos de voto, tal y como está definida en párrafo 2 (a) de la sección 2. Se trata de un enfoque “jurídico” o *de jure*. En relación con el párrafo 2 (a), los países deben ponderar en qué circunstancias “jurídicas” se considerará automáticamente que una empresa participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de otra empresa, por las razones expuestas más adelante.

Algunos países siguen un enfoque más general centrado en la capacidad de controlar las decisiones comerciales de otra empresa, tal y como ilustra el párrafo 2 (b) de la sección 2. Esta noción de control, a veces llamada *de facto*, puede remplazar o completar la noción de control *de jure*.

Es importante señalar que cuanto más amplia sea la definición de “control”, mayor es el número de contribuyentes sujetos a la legislación en materia de precios de transferencia. Por tanto, la adopción de una definición muy amplia puede conllevar el riesgo de que las normas en materia de precios de transferencia se apliquen a operaciones en las que, en la práctica, ninguna de las dos partes sea capaz de controlar la fijación de los precios de las operaciones entre ellas, y el riesgo de erosión de la base imponible a través de precios de transferencia no conformes al principio de libre competencia sea bajo. En estos casos, la administración tributaria podría incurrir en gastos innecesarios en la verificación de la aplicación de la legislación, mientras que los contribuyentes incurrirían en costes no justificados destinados al

cumplimiento de la normativa. Además, cuanto más amplia sea la definición de control, menor es el número de operaciones no vinculadas que pueden potencialmente ofrecer información independiente y comparable, lo que hace que la aplicación del principio de libre competencia sea más compleja y más incierta.

Por último, una definición muy amplia de empresas asociadas en la legislación interna puede tener como consecuencia que un ajuste realizado por uno de los país contratantes no sea considerado por el otro país contratante a efectos del artículo 9 del tratado de doble imposición relevante si éste considera que, en virtud de su propia legislación interna, no existe vinculación entre las partes de la operación, dando como resultado supuestos de doble tributación no resueltos.

Condiciones

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia no definen el término “condiciones”. En el marco de este borrador de legislación, el término “condiciones” incluye, en función del método en materia de precios de transferencia que se emplee (véase la sección 4), el precio, el margen de reventa, el margen sobre costes, el margen de beneficio neto o el reparto de beneficios entre las partes. Este borrador se refiere en ocasiones a este tipo de condiciones como “indicadores financieros”. Según el contexto, y conforme a la utilización que se efectúa en las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, el término “condiciones” también puede abarcar aspectos propios de operaciones vinculadas y no vinculadas que van más allá de los indicadores financieros considerados para aplicar los métodos en materia de precios de transferencia.

Empresa de [País]

El artículo 3 (1) (c) del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE establece que el término “empresa” “se aplica al ejercicio de cualquier actividad empresarial o profesional o negocio”. En vista del uso común que de este término se hace en el ámbito de la fiscalidad internacional, éste también se emplea en este borrador de legislación; en concreto, el párrafo 7 de la sección 2 dispone que “una empresa de [País] es una actividad llevada a cabo por una persona residente en [País]”, lo que abarca las actividades empresariales o profesionales de un contribuyente residente llevadas a cabo tanto en el territorio nacional como en el extranjero.

Persona física

En la definición de control, se tiene en cuenta a los accionistas que revisten la forma de personas físicas. Si, por ejemplo, la misma persona física controla dos empresas, éstas se consideran empresas asociadas. Por otra parte, las operaciones con personas físicas que no llevan a cabo ninguna empresa están excluidas del ámbito de aplicación de este proyecto de normativa, porque este último se aplica a las operaciones entre “empresas” asociadas.

Acuerdo previo en materia de precios de transferencia y autoridad competente

Los párrafos 8 y 9 de la sección 2 contienen definiciones opcionales de los términos “acuerdo previo en materia de precios de transferencia” y “autoridad competente” que es conveniente prever en la normativa si un país decide incluir una disposición similar a la sección 10 en su legislación (Acuerdo previos en materia de precios de transferencia).

Otras definiciones

Los países que deseen incluir en su legislación primaria o secundaria directrices más detalladas de las ofrecidas en este proyecto de legislación pueden consultar el glosario de las Directrices de la OCDE

aplicables en materia de precios de transferencia, que contiene definiciones de otros términos comúnmente empleados.

SECCIÓN 3. Análisis de comparabilidad

Los capítulos I y III de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, que fueron aprobados por el Consejo de la OCDE el 22 de julio 2010 y publicados en Internet (véase www.oecd.org/ctp/tp/cpm), ofrecen reglas sobre cómo realizar el análisis de comparabilidad.

La identificación de comparables apropiados es una tarea ardua por varias razones. En muchos países, la información disponible públicamente es limitada debido, por ejemplo, a que las empresas no están obligadas a proporcionar información detallada a los organismos administrativos, o a que el mercado interno es demasiado pequeño para encontrar entidades independientes y comparables. Asimismo, debido al desarrollo de estructuras globales de suministro y a la importancia cada vez mayor de los intangibles en la economía actual, las operaciones llevadas a cabo por empresas multinacionales revisten a menudo una naturaleza única. Por lo tanto, a fin de garantizar la aplicación práctica del principio de libre competencia, es importante establecer qué hacer en ausencia de comparables “perfectos”, y cómo determinar si un comparable es suficientemente fiable.

Según la OCDE, dentro del proceso de selección y aplicación del método en materia de precios de transferencia más apropiado, el análisis de comparabilidad siempre tiene por objeto encontrar los comparables más fiables. Esto no implica la necesidad de efectuar una búsqueda exhaustiva de todas las posibles fuentes de comparables, pues se reconoce que existen límites a la información disponible y que la carga de cumplimiento derivada para los contribuyentes debe ser proporcional a la complejidad y a la importancia de la operación. Si bien la disponibilidad de información sobre comparables y la fiabilidad de los mismos son factores que se deben tomar en cuenta en la selección del método en materia de precios de transferencia más apropiado, éste se debe adaptar en todos los casos a la naturaleza de la operación, determinada mediante el análisis funcional.

En otras palabras, el riesgo de error es probablemente menor si se aplica el método en materia de precios de transferencia correcto con comparables imperfectos que si se selecciona un método en materia de precios de transferencia incorrecto debido a la existencia de defectos en los comparables disponibles. Si, por ejemplo, la operación vinculada consiste en una actividad de fabricación por contrato de bajo riesgo y bajo valor añadido en la que el fabricante por contrato no posee ni utiliza ningún intangible de valor, y además no se han podido identificar comparables “perfectos”, se considera más oportuno utilizar, por ejemplo, el método del coste incrementado con comparables imperfectos que el método del reparto del beneficio sin comparables. En la búsqueda y utilización de comparables, con frecuencia es necesario adoptar un enfoque pragmático basado en un análisis que pondere los costes y los beneficios.

SECCIÓN 4. Métodos en materia de precios de transferencia

El capítulo II de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia que fueron aprobadas por el Consejo de la OCDE el 22 de julio de 2010 y publicadas en Internet (véase www.oecd.org/ctp/tp/cpm) ofrece reglas para la selección y aplicación de los métodos en materia de precios de transferencia.

Método del precio libre comparable

El método del precio libre comparable consiste en comparar el precio de los bienes o servicios transferidos en una operación vinculada con el precio de los bienes o servicios transferidos en el marco de una operación no vinculada y comparable y llevada a cabo en circunstancias comparables. La diferencia entre

los dos precios puede deberse a que las condiciones de las relaciones comerciales y financieras de las empresas asociadas no responden a las condiciones de libre competencia y a que el precio de la operación vinculada tal vez debería sustituirse por el precio de la operación no vinculada. La aplicación del método del precio libre comparable se puede basar en las propias operaciones del contribuyente con empresas independientes (comparables internos), o en operaciones realizadas entre empresas independientes (comparables externos).

Aunque en teoría este método se puede utilizar para todo tipo de operaciones, el grado de comparabilidad de los productos requerido para poder aplicarlo de manera suficientemente fiable es particularmente elevado, ya que cualquier diferencia en las características del producto puede tener un impacto significativo sobre el precio de la operación, y no siempre es posible hacer ajustes de comparabilidad suficientemente fiables que eliminen dichas diferencias. Cuando no se dispone de comparables internos, el método del precio libre comparable es el más apropiado para determinar el precio en libre competencia para a) la venta de materias primas negociadas en el mercado libre, siempre y cuando la operación vinculada y la o las operaciones no vinculadas y comparables se lleven a cabo en circunstancias comparables, y en concreto en el mismo nivel del proceso de comercialización (por ejemplo, venta a una empresa de producción secundaria o de montaje, a un distribuidor, a un minorista, etc.), y b) algunas operaciones financieras corrientes, tales como préstamos de dinero. El precio de mercado para este tipo de operaciones (como los precios de materias primas o las tasas de interés) suele ser información de dominio público.

Método del precio de reventa

El método del precio de reventa parte del precio del producto que se ha comprado a una empresa asociada y que es posteriormente 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”), determinado en base a los márgenes brutos obtenidos en operaciones no vinculadas y comparables, 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 los costes asociados a la compra del producto (por ejemplo, los derechos de aduana), un precio en libre competencia en la transmisión originaria de los activos entre las empresas asociadas.

Este método probablemente sea de mayor utilidad cuando se aplica a actividades de venta y de comercialización, como las de un distribuidor. En algunas ocasiones, el margen de reventa (o margen del precio de reventa) del revendedor en la operación vinculada se puede determinar tomando como referencia el margen de reventa obtenido por el propio revendedor sobre artículos comprados y vendidos en operaciones no vinculadas (comparables internos). En otras ocasiones, el margen del precio de reventa se puede determinar tomando como referencia el margen del precio de reventa realizado por empresas independientes en operaciones no vinculadas y comparables (comparables externos).

Método del coste incrementado

El método del coste incrementado parte de los costes en que ha incurrido el proveedor de bienes o servicios en una operación vinculada en la que se han proporcionado bienes o prestado servicios a una empresa asociada. A estos costes se les añade un margen de coste incrementado adecuado, calculado en función del margen obtenido por otros proveedores en operaciones no vinculadas y comparables, para poder obtener un beneficio adecuado en vista de las funciones desempeñadas y de las condiciones del mercado. El margen de libre competencia se puede determinar en función del margen de coste incrementado del mismo proveedor en operaciones comparables no vinculadas (comparable interno), o en

función del margen de coste incrementado que hubiera obtenido una empresa independiente en operaciones comparables (comparable externo). En general, el método del coste incrementado utiliza los márgenes calculados después de tomar en cuenta los costes directos e indirectos de producción o de entrega, pero antes de tomar en cuenta los gastos de funcionamiento de la empresa (tales como gastos generales).

Este método será probablemente de mayor utilidad cuando a) se venden bienes en una operación vinculada en la que el productor no aporta activos intangibles únicos y de valor, y no asume ningún riesgo inusual, como puede ser el caso de la subcontratación de la producción o la producción por contrato; o b) cuando la operación vinculada consiste en prestar servicios en los cuales el prestatario no aporta ningún activo intangible único y de valor y no asume ningún riesgo inusual.

Método del margen neto de la operación

El método del margen neto de la operación consiste en determinar, 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 y examinarse juntas), y en compararlo con el margen neto de beneficio obtenido en operaciones no vinculadas y comparables. El margen de beneficio neto en libre competencia que obtiene el contribuyente de una o más operaciones vinculadas se puede determinar tomando como referencia el margen de beneficio neto que el mismo contribuyente obtiene de operaciones no vinculadas y comparables (comparables internos), o tomando como referencia el margen de beneficio neto obtenido por una empresa independiente en operaciones comparables (comparables externos).

Cuando el margen neto de beneficio se fija en base a costes o ventas, el método del margen neto de la operación funciona de una forma similar al método del coste incrementado y al método de reventa, respectivamente, salvo por el hecho de que la comparación se efectúa entre los márgenes de beneficio netos obtenidos en operaciones vinculadas y no vinculadas (una vez deducidos los gastos operativos relacionados a la operación), en lugar de comparar el margen bruto del precio de reventa o el margen bruto sobre los costes.

En general, los indicadores de margen neto basados en costes se utilizan para actividades de producción y servicios; los indicadores de margen neto basados en ventas se utilizan para actividades comerciales; y, los indicadores de margen neto basados en activos se utilizan para actividades intensivas en capital. El indicador financiero seleccionado debe:

- (i) reflejar el valor de las funciones realizadas por la parte examinada (la parte de la operación vinculada cuyo un indicador financiero es examinado), tomando en cuenta los activos empleados y los riesgos asumidos;
- (ii) ser razonablemente independiente del proceso de fijación de los precios de transferencia, es decir, que se debe basar en datos objetivos (tales como las ventas realizadas entre partes independientes), y no en datos relacionados a la remuneración de operaciones vinculadas (tales como ventas entre empresas asociadas); y
- (iii) tener la posibilidad de ser medido con suficiente fiabilidad y coherencia al nivel de la operación vinculada y de la o las operaciones no vinculadas y comparables.

En general, cuando se aplica el método del margen neto de la operación, la comparabilidad funcional es más importante que la comparabilidad de los productos.

Método de reparto del beneficio

El método de reparto del beneficio consiste, en primer lugar, en identificar los beneficios generados por las operaciones vinculadas que han de repartirse entre las empresas asociadas involucradas. El beneficio conjunto puede ser la cuantía total de los beneficios obtenidos de las operaciones vinculadas, o el beneficio residual que represente el beneficio que no se ha podido atribuir a ninguna de las partes mediante la aplicación de alguno de los métodos de precios de transferencia descritos en los párrafos a) a d) de la sección 4, tales como los beneficios generados por intangibles únicos de gran valor. El término “beneficio conjunto” puede también referirse a pérdidas en determinadas circunstancias.

Estos beneficios conjuntos se reparten entre las empresas asociadas en función de una base económica válida que se aproxime al reparto de beneficios que se hubiera esperado entre empresas independientes. Esta base económica válida puede fundamentarse en información de mercado independiente (acuerdos de *joint venture* entre partes independientes, por ejemplo) o en información interna. La relevancia de la información interna dependerá de los hechos y las circunstancias relevantes de cada caso, pudiendo incluir, por ejemplo, criterios de reparto basados en ventas, gastos en investigación y desarrollo, gastos de explotación, activos o número de trabajadores de las empresas asociadas. El criterio de reparto debería reflejar las respectivas contribuciones de cada parte a la generación de beneficios de la operación vinculada y ser razonablemente independiente de la formulación de la política de precios de transferencia; es decir, debería basarse en datos objetivos (por ejemplo, las ventas a entidades independientes), y no en datos relacionados a la remuneración de operaciones vinculadas (como las ventas a empresas asociadas).

SECCIÓN 5. Evaluación de las operaciones vinculadas combinadas de un contribuyente

Esta sección reconoce que, en la práctica, en función de las circunstancias del caso en cuestión, puede ser necesario determinar los precios de transferencia al nivel de la línea de productos o de la unidad de negocio y no de cada producto u operación, como por ejemplo, cuando un contribuyente comercializa con muchos productos diferentes gestionados y agrupados en un número reducido de líneas de productos.

No obstante, en algunos casos el contribuyente lleva a cabo una serie de operaciones vinculadas diferentes que no se pueden comparar de manera agregada con las operaciones de una empresa independiente, pues se distorsionaría seriamente la fiabilidad de la comparación. Este es el caso, por ejemplo, del contribuyente que realiza un conjunto de operaciones muy diferentes unas a otras, las cuales no llevan a cabo empresas independientes. En este supuesto, la sección 5 no permitiría efectuar una comparación a nivel de la empresa debido a la existencia de operaciones materialmente diferentes.

SECCIÓN 6. Rango de libre competencia

En la práctica, sólo ocasionalmente la aplicación de un método en materia de precios de transferencia proporciona un resultado único (precio o margen). A menudo, es posible identificar varias operaciones no vinculadas y comparables, que generan un intervalo de resultados. Algunos países utilizan herramientas estadísticas tales como el rango intercuartílico para reducir el número de resultados comprendido en el rango de libre competencia. Obviamente, estas herramientas estadísticas son útiles sólo si el rango inicial incluye un número suficientemente grande de observaciones.

Si el rango de libre competencia comprende el resultado de la operación vinculada, la administración tributaria no debe ajustar dicho resultado a ningún otro punto del rango. Si, por el contrario, el rango de libre competencia no comprende el resultado de la operación vinculada, el proyecto de legislación establece que el ajuste deberá hacerse a aquel punto del rango que mejor refleje los hechos y las circunstancias del caso en cuestión. En estos supuestos, algunos países ajustan el resultado de la operación vinculada del contribuyente al punto más cercano al rango de libre competencia, mientras que otros se decantan por el uso de medidas de tendencia central (por ejemplo, la mediana).

SECCIÓN 7. Servicios entre empresas asociadas

Los capítulos VII y VIII de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia proporcionan reglas sobre la aplicación del principio de libre competencia a los servicios intragrupo. La sección 7 del proyecto de legislación destaca algunos elementos fundamentales a considerar en la aplicación del principio de libre competencia a operaciones vinculadas de prestación de servicios.

SECCIÓN 8. Operaciones de activos intangibles

Los capítulos VI y VIII de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia proporcionan reglas sobre la aplicación del principio de libre competencia a las operaciones intragrupo relacionadas con bienes intangibles. La sección 8 del proyecto de legislación destaca algunos elementos fundamentales a considerar en la aplicación del principio de libre competencia a operaciones vinculadas relacionadas con bienes intangibles.

SECCIÓN 9. Documentación sobre precios de transferencia

Las disposiciones de la sección 9 relativas a la documentación sobre precios de transferencia y a las sanciones correspondientes tienen carácter meramente ilustrativo, dejando al país que tiene la intención de incorporarlas en su legislación la decisión sobre una variedad de aspectos (por ejemplo, la posibilidad de especificar en qué momento un contribuyente debe preparar o presentar la documentación, la imposición o no de una sanción en caso de que no se cumplan las obligaciones de documentación y, si es el caso, cómo calcular dicha sanción). La práctica adoptada por los diferentes países varía significativamente. En función de las normas en materia de carga de la prueba y de los poderes generales de información de los que dispone la administración tributaria del país en cuestión, puede ser necesario incluir en la legislación obligaciones específicas en materia de documentación sobre precios de transferencia. Estas obligaciones pueden ser particularmente importantes si la carga de la prueba recae en la administración tributaria. Para que estas obligaciones sean eficaces, puede ser necesario introducir sanciones en el caso de incumplimiento de las obligaciones documentales y/o disposiciones que permitan invertir la carga de la prueba en caso de que la documentación presentada no sea suficiente. El capítulo V de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia proporciona reglas complementarias sobre la documentación sobre precios de transferencia y las sanciones conexas.

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia no contienen una lista obligatoria de documentos que los países pueden solicitar a sus contribuyentes como parte de su documentación sobre precios de transferencia. Los documentos que se pueden pedir, en función del país, son los siguientes:

- (a) Una descripción general de la estructura organizacional, jurídica y operativa del grupo de empresas al cual pertenece el contribuyente, así como cualquier cambio acontecido en la estructura durante el periodo impositivo.
- (b) Los estados financieros del grupo o el informe anual equivalente sobre el último ejercicio contable.
- (c) Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia, si existe.
- (d) Una lista de acuerdos previos en materia de precios de transferencia concluidos por los miembros del grupo relativos a las operaciones en las cuales participa el contribuyente.
- (e) Una descripción general de la naturaleza y el valor de las operaciones vinculadas en las cuales participa el contribuyente o que afecten a los ingresos del contribuyente.

- (f) Una descripción de las funciones, activos y riesgos de las empresas del grupo, en la medida en que éstos afecten, o estén afectados, por las operaciones vinculadas realizadas por el contribuyente, incluyendo cualquier cambio significativo acontecido con respecto al ejercicio anterior.
- (g) En relación con cada una de las operaciones vinculadas significativas realizadas del contribuyente, una descripción del método en materia de precios de transferencia empleado por el contribuyente para demostrar que el precio u otro indicador financiero asociado a la operación es conforme al principio de libre competencia, y una explicación de las razones por las que el método seleccionado es el más apropiado de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo 1 de la sección 4.
- (h) Un análisis de comparabilidad, realizado conforme a las disposiciones de la sección 3, que fundamente la aplicación por el contribuyente del método de precios de transferencia más apropiado.
- (i) Información financiera sobre los resultados de las operaciones vinculadas que demuestre satisfactoriamente que el contribuyente cumple con las disposiciones de la sección 1 y aplica el método en materia de precios de transferencia más apropiado en el sentido del párrafo 1 de la sección 4.

SECCIÓN 10. Acuerdos previos en materia de precios de transferencia

Un acuerdo previo en materia de precios de transferencia (“APP”) es un acuerdo que establece un conjunto apropiado de criterios (relativos, por ejemplo al método, los elementos comparables, los ajustes necesarios a realizar, las hipótesis claves a efectos de futuros acontecimientos) para la determinación de los precios de transferencia durante un determinado periodo de tiempo de las operaciones entre empresas asociadas, antes de que éstas tengan lugar. Es el contribuyente quien inicia formalmente el proceso de APP y conlleva la negociación entre el contribuyente, una o más empresas asociadas y una o más administraciones tributarias. El objetivo del APP es proporcionar un instrumento adicional a los mecanismos tradicionales previstos en la normativa administrativa, judicial o en los tratados encaminados a solucionar las controversias en materia de precios de transferencia. Los APP revisten gran utilidad cuando dichos mecanismos tradicionales son insuficientes o difíciles de implementar.

En 2010, aproximadamente treinta países (miembros y no miembros de la OCDE) disponían de programas formales de APP. Algunos países se han decantado por los APP bilaterales o multilaterales concluidos con uno o varios otros países, y que se negocian a través del procedimiento amistoso (artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y de la Convención Modelo de la ONU), mientras que otros han implementado extensos programas de APP unilaterales, en virtud de los cuales la administración tributaria y el contribuyente concluyen un acuerdo sin la participación de las otras administraciones tributarias interesadas. Para una discusión sobre las dificultades que pueden plantear los AAP unilaterales en la eliminación de la doble imposición, véase el párrafo 4 de la sección 4 y la Práctica n° 19 del Manual de la OCDE sobre Procedimientos Amistosos Eficaces (<http://www.oecd.org/ctp/memap>).

La sección F del capítulo IV de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia ofrece una discusión sobre las ventajas y los riesgos relacionados con los APP. Asimismo, el anexo al capítulo IV de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia contiene reglas detalladas sobre cómo proceder en la negociación y conclusión de acuerdos previos bilaterales en materia de precios de transferencia. (véase <http://www.oecd.org/dataoecd/10/10/38008392.pdf>).

SECCIÓN 11. Ajustes correlativos

La finalidad de la sección 11 de esta propuesta de enfoque para el desarrollo de legislación en materia de precios de transferencia es proponer la redacción de una cláusula normativa que permita a los países implementar los ajustes correlativos previstos en los tratados de doble imposición. Si bien es fundamental introducir una disposición que autorice dichos ajustes, ésta no tiene que estar necesariamente incorporada en la legislación en materia de precios de transferencia. Muchos países incorporan una disposición en su legislación interna que les permite implementar las disposiciones contenidas en los tratados; en otros países, la mera existencia en un tratado bilateral de una disposición basada en el artículo 9 (2) del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE o de la Convención Modelo de la ONU puede ser suficiente, sin que sea necesario disposiciones adicionales en su legislación interna.

Las disposiciones de esta sección (o de alguna otra sección equivalente) se aplican únicamente en las siguientes circunstancias:

- Existe un tratado de doble imposición que prevé la eliminación de la doble imposición económica;
- El otro Estado contratante parte del tratado de doble imposición realiza un ajuste al beneficio imponible de una empresa en su propia jurisdicción con respecto a una operación realizada con una empresa asociada de [País], y
- [País] reconoce que el ajuste realizado por el otro Estado contratante es conforme al principio de libre competencia y se justifica tanto en su naturaleza como en la cuantía.

Cabe señalar que se puede efectuar un ajuste correlativo para evitar la doble imposición económica incluso cuando el tratado de doble imposición no contiene el párrafo 2 del artículo 9 (o un artículo equivalente). La mayoría de los países miembros de la OCDE consideran que la doble imposición económica resultante de ajustes a los precios de transferencia se encuentra dentro del ámbito de aplicación del procedimiento amistoso descrito en el artículo 25 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.

SECCIÓN 12. Legislación secundaria

Esta propuesta de legislación permite a las autoridades fiscales implementar el principio de libre competencia en sus respectivas jurisdicciones. Al mismo tiempo, estas normas conllevan unas obligaciones de cumplimiento para los contribuyentes. La mayoría de los países consideran útil complementar estas disposiciones jurídicas básicas con legislación secundaria adicional que:

- Interprete y clarifique las disposiciones contenidas en la legislación; y
- Proporcione a los contribuyentes y a las autoridades tributarias directrices prácticas para la aplicación de estas disposiciones.

Cada país adopta un enfoque distinto en este aspecto: mientras algunos proporcionan un gran número de detalles en su legislación primaria, otros los incorporan en la legislación secundaria.