

ÍNDICE DE CONTENIDOS

Prólogo.....	22
Glosario.....	30

Capítulo I

El principio de plena competencia

A. Introducción.....	42
B. Declaración del principio de plena competencia	44
B.1 Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE	44
B.2 Mantenimiento del consenso internacional en torno al principio de plena competencia	47
C. Un enfoque que no se apoya en el principio de plena competencia: el reparto del beneficio global según una fórmula preestablecida	48
C.1 Antecedentes y descripción del método.....	48
C.2 Comparación con el principio de plena competencia.....	49
C.3 Rechazo de los métodos no basados en el principio de plena competencia.....	53
D. Guía para la aplicación del principio de plena competencia.....	54
D.1 Análisis de comparabilidad.....	54
D.1.1 Importancia del análisis de comparabilidad y significado del término “comparable”	54
D.1.2 Los factores determinantes de la comparabilidad	56
D.1.2.1 Características de los bienes o de los servicios.....	56
D.1.2.2 Análisis funcional	58
D.1.2.3 Cláusulas contractuales.....	61
D.1.2.4 Circunstancias económicas.....	61
D.1.2.5 Estrategias empresariales.....	63

D.2 Aceptación de las operaciones realmente efectuadas.....	65
D.3 Pérdidas.....	67
D.4 Efectos de las decisiones de los poderes públicos.....	69
D.5 Utilización del valor de aduana.....	71

Capítulo II

Metodología para la determinación de los precios de transferencia

<i>Parte I: Selección del método de determinación de los precios de transferencia</i>	74
A. Selección del método de determinación de precios de transferencia más adecuado a las circunstancias del caso.....	74
B. Utilización de más de un método.....	77
<i>Parte II: Métodos tradicionales basados en las operaciones</i>	78
A. Introducción.....	78
B. Método del precio libre comparable	78
B.1 Términos generales	78
B.2 Ejemplos de aplicación del método del precio libre comparable.....	79
C. Método del precio de reventa.....	80
C.1 Términos generales	80
C.2 Ejemplos de aplicación del método del precio de reventa	86
D. Método del coste incrementado	87
D.1 Términos generales	87
D.2 Ejemplos de aplicación del método del coste incrementado.....	92
<i>Parte III: Métodos basados en el resultado de las operaciones</i>	94
A. Introducción.....	94
B. Método del margen neto operacional.....	94

B.1. Términos generales	94
B.2 Ventajas e inconvenientes	96
B.3 Orientaciones para la aplicación	98
B.3.1 Estándar de comparabilidad aplicable al método del margen neto operacional	98
B.3.2 Selección del indicador de beneficio neto	101
B.3.3 Determinación del beneficio neto.....	102
B.3.4 Ponderación del beneficio neto	104
B.3.4.1 Casos en los que el beneficio neto se pondera tomando las ventas como referencia	105
B.3.4.2 Casos en los que el beneficio neto se pondera tomando los costes como referencia	106
B.3.4.3 Casos en los que el beneficio neto se pondera tomando los activos como referencia	108
B.3.4.4 Otros indicadores posibles de beneficio neto	109
B.3.5 Ratio Berry	109
B.3.6 Otras pautas	110
B.4 Ejemplos de la aplicación del método del margen neto operacional	111
C. Método de la distribución del resultado	112
C.1. Términos generales	112
C.2 Ventajas e inconvenientes	113
C.3 Orientaciones para la aplicación	115
C.3.1 Términos generales.....	115
C.3.2 Criterios diversos para la distribución de resultados	116
C.3.2.1 Análisis de aportaciones	116
C.3.2.2 Análisis residual	117
C.3.3 Determinación de los resultados conjuntos objeto de distribución	118

C.3.3.1 Resultados reales o previstos	119
C.3.3.2 Diferentes medidas del resultado	120
C.3.4 Cómo distribuir los resultados conjuntos	121
C.3.4.1 Términos generales	121
C.3.4.2 Utilización de los datos extraídos de operaciones no vinculadas comparables	121
C.3.4.3 Claves de atribución	122
C.3.4.4 Utilización de datos procedentes de las operaciones del contribuyente (“datos internos”).....	124
D. Conclusiones sobre los métodos basados en el resultado de las operaciones	126

Capítulo III

Análisis de comparabilidad

A. Desarrollo de un análisis de comparabilidad.....	128
A.1 Proceso “tipo”	129
A.2 Análisis del conjunto de las circunstancias del contribuyente	130
A.3 Análisis de la operación vinculada y selección de la parte objeto de análisis.....	131
A.3.1 Evaluación de operaciones separadas y combinadas	131
A.3.2 Compensaciones intencionadas.....	133
A.3.3 Selección de la parte objeto de análisis.....	134
A.3.4 Información sobre la operación vinculada	135
A.4 Operaciones no vinculadas comparables.....	137
A.4.1 Términos generales	137
A.4.2 Comparables internos.....	137
A.4.3 Comparables externos y fuentes de información	138
A.4.3.1 Bases de datos.....	138
A.4.3.2 Comparables de fuente extranjera o no nacionales.....	140

A.4.3.3 Información no comunicada a los contribuyentes	140
A.4.4 Utilización de datos agregados de terceros	140
A.4.5 Limitaciones en la disponibilidad de los comparables	141
A.5 Selección o rechazo de comparables potenciales	142
A.6 Ajustes de comparabilidad	144
A.6.1 Distintos tipos de ajustes de comparabilidad	145
A.6.2 Objeto de los ajustes de comparabilidad	145
A.6.3 Fiabilidad del ajuste realizado	146
A.6.4 Documentación y prueba de los ajustes de comparabilidad	146
A.7 El rango de plena competencia	146
A.7.1 Aspectos generales	146
A.7.2 Selección del punto más apropiado del rango	148
A.7.3 Resultados extremos: problemas de comparabilidad	148
B. Marco temporal y comparabilidad	149
B.1 Fecha de origen	150
B.2 Fecha de recopilación	150
B.3 Valoración inicial incierta y acontecimientos imprevisibles	151
B.4 Datos relativos a ejercicios posteriores al de la operación	152
B.5 Datos de varios años	152
C. Cuestiones de cumplimiento	153

Capítulo IV

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

A. Introducción	156
B. Prácticas para la aplicación del régimen de precios de transferencia	157
B.1 Prácticas en materia de inspección	159

B.2	Carga de la prueba.....	160
B.3	Sanciones	163
C.	El ajuste correlativo y el procedimiento amistoso: artículos 9 y 25 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE	166
C.1	El procedimiento amistoso.....	166
C.2	El ajuste correlativo: párrafo 2 del artículo 9.....	168
C.3	Preocupaciones suscitadas por estos procedimientos.....	171
C.4	Recomendaciones para solucionar los problemas.....	172
C.4.1	Plazos de prescripción	172
C.4.2	Duración de los procedimientos amistosos	175
C.4.3	Participación del contribuyente	176
C.4.4	Publicación de los procedimientos aplicables	177
C.4.5	Problemas relativos a la recaudación derivada de la regularización de la cuota tributaria y del devengo de intereses	178
C.5	Ajustes secundarios.....	179
D.	Inspecciones tributarias simultáneas.....	183
D.1	Definición y antecedentes	183
D.2	Fundamento jurídico de las inspecciones tributarias simultáneas.....	184
D.3	Inspecciones tributarias simultáneas y precios de transferencia.....	185
D.4	Recomendación relativa a la utilización de inspecciones tributarias simultáneas.....	188
E.	Régimen de protección (safe harbours).....	188
E.1	Introducción	188
E.2	Definición y concepto de los regímenes de protección.....	189
E.3	Factores a favor de la utilización de los regímenes de protección	190
E.3.1	Simplificación del cumplimiento con las obligaciones tributarias	190
E.3.2	Certidumbre.....	191

E.3.3 Simplificación administrativa.....	191
E.4 Problemas que plantea la utilización de regímenes de protección	191
E.4.1 Riesgo de doble imposición y dificultades en el procedimiento amistoso	193
E.4.2 Posibilidad de favorecer la planificación fiscal	196
E.4.3 Cuestiones de equidad y de uniformidad.....	197
E.5 Recomendaciones para la utilización del régimen de protección.....	197
F. Acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia	199
F.1 Definición y concepto de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia	199
F.2 Criterios posibles para la redacción de normas jurídicas y administrativas reguladoras de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia..	204
F.3 Ventajas de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia.....	205
F.4 Inconvenientes de los acuerdos previos de valoración de precios de transferencia	207
F.5 Recomendaciones.....	211
F.5.1 De índole general	211
F.5.2 Ámbito de aplicación de un acuerdo.....	211
F.5.3 Acuerdos unilaterales versus bilaterales (multilaterales).....	211
F.5.4 Ecuanimidad en el acceso de los contribuyentes a los APV	212
F.5.5 Adopción de acuerdos de trabajo entre autoridades competentes relativos a los APV y a la mejora de procedimientos	212
G. Arbitraje	213

Capítulo V

Documentación

A. Introducción	216
B. Criterios sobre normas y procedimientos de documentación.....	217

C. Información útil para determinar los precios de transferencia	221
D. Resumen de las recomendaciones sobre documentación	224

Capítulo VI

Consideraciones específicas aplicables a los activos intangibles

A. Introducción	226
B. Intangibles comerciales	227
B.1 Términos generales	227
B.2 Ejemplos: patentes y marcas comerciales	229
C. Aplicación del principio de plena competencia.....	231
C.1 Términos generales	231
C.2 Identificación de los acuerdos alcanzados para la transmisión de activos intangibles	232
C.3 Cálculo de una contraprestación de plena competencia.....	234
C.4 Determinación del precio de plena competencia cuando la valoración es muy incierta en el momento de la operación.....	237
D. Actividades de comercialización realizadas por empresas que no son propietarias de una marca comercial o de un nombre comercial	239

Capítulo VII

Cuestiones de aplicación específica a los servicios intragrupo

A. Introducción	242
B. Principales problemas	243
B.1 Concreción de los servicios intragrupo prestados	243
B.2 Determinación de la retribución de plena competencia	248
B.2.1 Términos generales.....	248
B.2.2 Identificación de los acuerdos efectivos para la remuneración de los servicios intragrupo.....	248

B.2.3 Cálculo de la contraprestación de plena competencia	251
C. Algunos ejemplos de servicios intragrupo	254

Capítulo VIII

Acuerdos de reparto de costes

A. Introducción	258
B. Concepto de ARC.....	259
B.1 Términos generales	259
B.2 Relación con otros capítulos	260
B.3 Tipos de ARC.....	260
C. Aplicación del principio de plena competencia	261
C.1 Términos generales	261
C.2 Determinación de los participantes	262
C.3 Importe de la aportación de cada participante.....	263
C.4 Determinación de la corrección del reparto	264
C.5 Tratamiento fiscal de las aportaciones y de los pagos compensatorios	266
D. Consecuencias fiscales de la no conformidad de un ARC con el principio de plena competencia.	267
D.1 Ajuste de las aportaciones.....	268
D.2 Decisión de ignorar todo o parte de un ARC	268
E. ARC: adhesión, retirada o rescisión	269
F. Recomendaciones para la estructuración y la documentación de los ARC	272

Capítulo IX

Reestructuración de empresas y precios de transferencia

<i>Introducción</i>	276
A. Ámbito	276

A.1	Reestructuraciones empresariales comprendidas en el ámbito de este capítulo .	276
A.2	Cuestiones comprendidas en el ámbito de este capítulo	278
B.	Aplicación del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y de estas Directrices a las reestructuraciones de empresas: marco teórico	279
<i>Parte I: Consideraciones específicas en materia de riesgo</i>		280
A.	Introducción	280
B.	Términos contractuales	280
B.1	Determinación de si la forma en la que se conducen las empresas asociadas responde a la atribución de riesgos determinada mediante contrato	281
B.2	Determinación de si la atribución de los riesgos en una operación vinculada es conforme con el principio de plena competencia	283
B.2.1	El papel que desempeñan los comparables	283
B.2.2	Casos en los que no pueden encontrarse comparables	283
B.2.2.1	Atribución del riesgo y control	284
B.2.2.2	Capacidad financiera para asumir el riesgo	287
B.2.2.3	Ejemplo.....	288
B.2.3	Diferencia entre practicar un ajuste de comparabilidad y el rechazo de la atribución de los riesgos efectuada en el marco de una operación vinculada	289
B.3	¿Cuáles son las consecuencias de la atribución de riesgos?.....	291
B.3.1	Consecuencias de una atribución de riesgos admitida a efectos fiscales... ..	291
B.3.2	¿Puede generar un entorno de bajo riesgo la utilización de un método concreto de determinación de precios de4 transferencia?.....	292
C.	Cuestiones de cumplimiento	293
<i>Parte II: Compensación de plena competencia por la propia reestructuración</i>		294
A.	Introducción	294

B. Comprender la propia reestructuración	294
B.1 Identificación de las operaciones de reestructuración: funciones, activos y riesgos previos y posteriores a la reestructuración.....	295
B.2 Comprensión de las razones empresariales para a la reestructuración y de los beneficios que se espera obtener de ella, incluido el papel de las sinergias.....	296
B.3 Otras opciones disponibles de modo realista	297
C. Redistribución del beneficio potencial como consecuencia de la reestructuración empresarial.....	299
C.1 Beneficio potencial	299
C.2 Redistribución de los riesgos y del beneficio potencial	300
D. Transferencia de un elemento de valor (por ejemplo un activo o una actividad en desarrollo)	303
D.1 Activos tangibles.....	303
D.2 Activos intangibles.....	306
D.2.1 Transferencia de activos intangibles efectuada por una entidad local a una entidad central (empresa asociada extranjera).....	307
D.2.2 Transferencia de activos intangibles en el momento en el que aun no se ha determinado su valor.....	309
D.2.3 Activos intangibles locales.....	310
D.2.4 Derechos contractuales.....	310
D.3 Transferencia de una actividad (negocio en funcionamiento).....	311
D.3.1 Valoración de una transferencia de actividad	311
D.3.2 Actividades deficitarias	312
D.4 Externalización.....	313
E. Indemnización de la entidad reestructurada por la terminación o renegociación sustancial de los acuerdos existentes.....	314

E.1. ¿Se ha formalizado por escrito el contrato finalizado, no renovado o sustancialmente renegociado? ¿Se ha previsto una cláusula de indemnización?	316
E.2. ¿Son de plena competencia los términos del acuerdo y la existencia o no de una cláusula de indemnización u otro tipo de garantía (así como los términos de dicha cláusula, cuando exista)?	316
E.3 ¿Amparan el derecho mercantil o la jurisprudencia el derecho a recibir la indemnización?	319
E.4 En condiciones de plena competencia ¿hubiera estado una de las partes dispuesta a indemnizar a la que sufre la finalización del contrato o su renegociación?.....	321
<i>Parte III: Remuneración de las operaciones vinculadas ulteriores a la reestructuración.....</i>	<i>322</i>
A. Reestructuraciones frente a “estructuración” empresarial	322
A.1 Regla general: aplicación uniforme del principio de plena competencia.....	322
A.2 Posibles diferencias factuales entre las situaciones que resultan de una reestructuración y las que se estructuran como tal desde el principio.....	323
B. Aplicación a situaciones de reestructuraciones de empresa: selección y aplicación de un método de determinación de precios de transferencia a las operaciones vinculadas posteriores a una reestructuración	325
C. Relación entre la indemnización por la reestructuración y la compensación de las operaciones que siguen a la reestructuración	328
D. Comparación de las situaciones que preceden y siguen a la reestructuración	329
E. Economías de localización.....	331
F. Ejemplo: implantación de una función centralizada de compras.....	333
<i>Parte IV: Aceptación de las operaciones realmente efectuadas.....</i>	<i>337</i>
A. Introducción.....	337

B. Operaciones realmente efectuadas. El papel que desempeñan los términos contractuales. Relación entre los párrafos 1.64 a 1.69 y otras partes de estas Directrices	338
C. Aplicación de los párrafos 1.64 a 1.69 de estas Directrices a las reestructuraciones de empresas	339
C.1 El rechazo de una operación se limita a casos excepcionales	339
C.2 Determinación de la sustancia económica de una operación o de un acuerdo	340
C.3 ¿Hubieran llegado al mismo acuerdo partes independientes?.....	341
C.4 Constatación de si para una operación o acuerdo hay una solución basada en los precios de transferencia	343
C.5 Importancia de la motivación fiscal	344
C.6 Consecuencias del rechazo por aplicación de los párrafos 1.64 a 1.69.....	344
D. Ejemplos	346
D.1 Ejemplo (A): conversión de un distribuidor “pleno” en un distribuidor “sin riesgo”	346
D.2 Ejemplo (B): transferencia de intangibles de valor a sociedades instrumentales	347
D.3 Ejemplo (C): aceptación de la transferencia de un intangible.....	348

<i>Listado de Anexos</i>	350
<i>Anexo a las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia: Líneas rectoras de los procedimientos de seguimiento de la aplicación de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia y la implicación del mundo empresarial</i>	352
<i>Anexo I al Capítulo II: Sensibilidad de los indicadores de beneficios brutos y netos</i>	360
<i>Anexo II al Capítulo II: Ejemplo ilustrativo de la aplicación del método de distribución del resultado residual</i>	368
<i>Anexo III al Capítulo II: Ejemplo de las distintas medidas del resultado cuando se aplica un método de la distribución del resultado</i>	374
<i>Anexo al Capítulo III: Ejemplo de ajuste del capital circulante</i>	380
<i>Anexo al Capítulo IV: Líneas rectoras de los Acuerdos Previos de Valoración de Precios de Transferencia en el marco de los procedimientos amistosos (APV PA)...</i>	386
<i>Anexo al Capítulo VI: Ejemplos ilustrativos de la aplicación de las directrices sobre precios de transferencia a activos intangibles de valoración muy incierta</i>	419
<i>Apéndice: Recomendación del Consejo sobre la determinación de los precios de transferencia entre empresas asociadas [C(95)126/FINAL]</i>	423