

## *Prólogo*

1. El papel de las empresas multinacionales en el comercio mundial se ha incrementado espectacularmente durante los últimos veinte años. Esto refleja en parte la mayor integración de las economías nacionales y el progreso tecnológico, particularmente en el ámbito de las comunicaciones. El crecimiento de las empresas multinacionales plantea cuestiones fiscales cada vez más complejas tanto para las administraciones tributarias como para las propias empresas multinacionales, ya que no se puede considerar aisladamente la normativa fiscal aplicable a las empresas multinacionales en cada país, sino que debe abordarse en un contexto internacional amplio.
2. Estas cuestiones surgen, en primer lugar, de la dificultad práctica a la que se enfrentan tanto las empresas multinacionales como las administraciones tributarias al determinar la renta y los gastos que deben considerarse en una jurisdicción, correspondientes a una sociedad o un establecimiento permanente que forma parte de un grupo multinacional, y especialmente cuando las operaciones del grupo multinacional están muy integradas.
3. En el caso de las empresas multinacionales, la necesidad de cumplir con requisitos legales y administrativos que puedan diferir de un país a otro genera problemas adicionales. Esta diversidad de requisitos puede incrementar la carga de cumplimiento para las empresas multinacionales e implicar costes más elevados que aquellos en los que incurriría una empresa similar que operase únicamente en una única jurisdicción fiscal.
4. En el caso de las administraciones tributarias, los problemas se plantean tanto a nivel normativo como práctico. En el ámbito normativo, los países tienen que compatibilizar sus derechos legítimos de gravar los beneficios de un contribuyente en función de la renta y los gastos que puedan considerarse obtenidos en su territorio, con la necesidad de evitar la tributación de esa misma renta en más de una jurisdicción tributaria. Esta tributación doble o múltiple puede obstaculizar las operaciones con bienes y servicios y los movimientos transfronterizos de capitales. En la práctica, la atribución de tales rentas y gastos por parte de un país puede verse entorpecida por las dificultades para obtener los datos necesarios que estén fuera de su propia jurisdicción.

5. En principio, las potestades tributarias reivindicadas por cada país dependen de si utiliza un sistema de imposición basado en la residencia, en la fuente o en ambos. En un sistema fiscal basado en la residencia, el país incluirá en su base imponible toda o parte de la renta de cualquier persona (incluyendo personas jurídicas) a la que considere residente en su jurisdicción, comprendida la renta procedente de fuentes extranjeras. En un sistema fiscal basado en la fuente, el país incluirá en su base imponible las rentas obtenidas dentro de su jurisdicción, con independencia de la residencia del contribuyente. Al aplicar estos dos criterios a las empresas multinacionales, frecuentemente de forma conjunta, se suele considerar a cada empresa del grupo multinacional como una entidad independiente. Los países miembros de la OCDE han elegido este criterio de la entidad independiente como el medio más adecuado para llegar a unos resultados equitativos y minimizar el riesgo de no eliminar la doble imposición. De esta manera, cada miembro individual del grupo está sujeto a imposición por la renta que obtiene (según el criterio de residencia o de fuente).

6. Con el fin de aplicar el criterio de la entidad independiente a las operaciones intragrupo, el impuesto debe aplicarse a cada miembro del grupo individualmente, partiendo de la base de que, en sus operaciones con los restantes miembros, actúa de acuerdo con el principio de plena competencia. Sin embargo, las relaciones entre los miembros de un grupo multinacional pueden permitirles establecer condiciones especiales en sus relaciones intragrupo que difieran de aquellas que se hubieran acordado en caso de haber actuado como empresas independientes en el mercado libre. A fin de asegurar la aplicación correcta del criterio de la entidad independiente, los países miembros de la OCDE han optado por el principio de plena competencia, en virtud del que se debe eliminar el efecto provocado por condiciones especiales sobre el nivel de beneficios.

7. Los países miembros de la OCDE han optado por estos principios de fiscalidad internacional con el doble objetivo de asegurar el impuesto correcto en cada jurisdicción y de evitar la doble imposición, reduciendo así los conflictos entre administraciones tributarias y promoviendo el comercio y la inversión internacionales. En una economía global, la coordinación entre los países tiene más posibilidades de lograr estos objetivos que la competencia fiscal. La OCDE, en su misión de contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria, y de conseguir el crecimiento económico sostenible más elevado posible para sus miembros, trabaja constantemente con el fin de consensuar los principios de la fiscalidad internacional y evitar así respuestas unilaterales a problemas multilaterales.

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

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

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

11. En la aplicación de estos principios a las multinacionales, una de las cuestiones más difíciles que se han planteado es la determinación de unos precios de transferencia que resulten apropiados a efectos fiscales. Los precios de transferencia son los precios a los que una empresa transmite bienes materiales y activos intangibles, o presta servicios, a empresas asociadas. A los efectos de estas Directrices, una "empresa asociada" es una empresa que cumple las condiciones determinadas en el artículo 9, apartado 1, letras a) y b) del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Conforme a estas condiciones, dos empresas están asociadas si una de ellas participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de la otra; o si "las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital" de ambas empresas (es decir, si ambas empresas están sometidas a un control común). Las cuestiones abordadas en estas Directrices

se plantean igualmente en el contexto de los establecimientos permanentes, como se analiza en el *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*, aprobado por el Consejo de la OCDE en julio de 2008, que sustituye al Informe de la OECD *Modelo de Convenio Tributario: Atribución de rentas a establecimientos permanentes (1994)*. También pueden encontrarse indicaciones útiles en el Informe de la OCDE *Elusión y Evasión Fiscal Internacional (1987)*.

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

13. Estas Directrices pretenden ser una revisión y una compilación de anteriores informes del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE referidos a precios de transferencia y otras cuestiones fiscales conexas en relación con las empresas multinacionales. El informe principal es *"Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales"* (1979) (el "Informe de 1979"), que el Consejo de la OCDE derogó en 1995. Otros informes se refieren a cuestiones sobre precios de transferencia en contextos específicos. Estos informes son *"Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales. Tres Cuestiones Fiscales"* (1984) (el "Informe de 1984") y *"Subcapitalización"* (el "Informe de 1987").

14. Estas Directrices también reflejan la discusión iniciada en la OCDE respecto de la propuesta de regulación de precios de transferencia en los Estados Unidos [véase el Informe de la OCDE *"Aspectos Fiscales de Precios de Transferencia en Empresas Multinacionales: la Propuesta de Regulación de los EE.UU."* (1993)]. Sin embargo, el contexto en que dicho Informe fue escrito era muy diferente de aquel en el que se han acometido

estas Directrices; su ámbito era mucho más limitado y se dirigía específicamente a la propuesta de regulación de los EE.UU.

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

16. Se insta a los países miembros de la OCDE a que sigan estas Directrices en sus prácticas internas sobre precios de transferencia, y a los contribuyentes a que las sigan al valorar, a efectos fiscales, si sus precios de transferencia satisfacen el principio de plena competencia. Se invita a las administraciones tributarias a que tengan en cuenta el criterio comercial del contribuyente al proceder a la comprobación de la aplicación del principio de plena competencia, y a desarrollar sus análisis de precios de transferencia desde esta perspectiva.

17. Estas Directrices también pretenden, en primer lugar, regir la resolución de los casos de precios de transferencia planteados en el marco de procedimientos amistosos entre países miembros de la OCDE y, cuando resulte apropiado, de los procedimientos seguidos en aplicación del convenio de arbitraje. También se ofrecen criterios para los casos en los que es necesario practicar un ajuste correlativo. El Comentario al apartado 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE establece claramente que el Estado al que se requiere un ajuste correlativo debe cumplir con esta solicitud sólo si "considera que la cifra de beneficios rectificadas refleja correctamente la que se habría obtenido si las operaciones se hubiesen realizado en condiciones de total independencia". Esto significa que, en el procedimiento ante la autoridad competente, el Estado que ha propuesto el primer ajuste soporta la carga de demostrar al otro Estado que el ajuste "está justificado, tanto en sí mismo como en su importe". Se espera de

ambas autoridades competentes que resuelvan el procedimiento amistoso con espíritu cooperativo.

18. Con el objeto de lograr un equilibrio entre los intereses de los contribuyentes y de las administraciones tributarias que resulte equitativo para todas las partes, es necesario considerar todos los aspectos relevantes en cada supuesto de precios de transferencia. Uno de estos aspectos es la atribución de la carga de la prueba. En la mayoría de las jurisdicciones es la administración tributaria quien soporta la carga de la prueba, lo cual exige que esta demuestre, como primer paso, que el precio determinado por el contribuyente no es conforme con el principio de plena competencia. Se debe advertir, sin embargo, que incluso en tal caso sería razonable que la administración tributaria siguiera pudiendo obligar al contribuyente a presentar su contabilidad, de forma que la administración pudiera analizar las operaciones vinculadas. En otras jurisdicciones puede ocurrir que los sujetos pasivos tengan que soportar la carga de la prueba en relación con ciertos aspectos. Algunos países miembros de la OCDE consideran que el artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE establece reglas de carga de la prueba en casos de precios de transferencia que prevalecen sobre cualquier disposición interna en contrario. Sin embargo, otros países consideran que el artículo 9 no procede a tal determinación (véase el párrafo 4 de los Comentarios al artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE). Independientemente de quién soporte la carga de la prueba, es preciso evaluar la equidad de su atribución a la luz de otros elementos del sistema fiscal de cada jurisdicción que incidan sobre la aplicación de las normas sobre precios de transferencia, comprendida la resolución de controversias. Estos elementos incluirían sanciones, prácticas de inspección, procedimientos de recursos administrativos, normas relativas al pago de intereses respecto de los impuestos debidos y de las devoluciones tributarias, la obligación eventual de efectuar el pago del tributo correspondiente antes de recurrir un ajuste, las normas de prescripción y el grado en que las disposiciones aplicables se conocen previamente. No sería apropiado confiar en cualquiera de estos elementos, incluida la carga de la prueba, para realizar afirmaciones infundadas sobre precios de transferencia. Algunas de estas cuestiones se examinan con detenimiento en el Capítulo IV.

19. Estas Directrices se centran en las cuestiones de principios más importantes que surgen en materia de precios de transferencia. En 2010 se aprobó una revisión de los Capítulos I a III y un nuevo Capítulo IX, que reflejan el trabajo que ha llevado a cabo el Comité sobre comparabilidad, los métodos para el cálculo de los beneficios de las operaciones y sobre ciertas cuestiones relacionadas con los precios de transferencia en el contexto de la reestructuración de empresas. En el trabajo futuro se abordarán cuestiones

tales como la aplicación del principio de plena competencia a operaciones relativas a activos intangibles, servicios, acuerdos de reparto de costes, establecimientos permanentes y subcapitalización. El Comité se propone analizar regularmente la experiencia que adquieran los países miembros y no miembros seleccionados en la aplicación de los métodos elegidos para hacer valer el principio de plena competencia, centrándose especialmente en las dificultades que planteen los métodos basados en el resultado de las operaciones (como se definen en el Capítulo II) y en las soluciones por las que ha optado para su resolución.