

Propuesta de Modificación de las Directrices OCDE 2009-2010

Jose Manuel Calderón Carrero
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de La Coruña
taxesp@udc.es

Objetivos de la Actualización Directrices Precios de Transferencia

- Reflejar la evolución de la teoría y práctica de los precios de transferencia en tres aspectos fundamentales:
 - Jerarquía de los métodos de precios de transferencia:
 - No regla de jerarquía: métodos tradicionales vs métodos residuales
 - Regla del “most appropriate method to the circumstances of the case”.
 - Análisis de comparabilidad
 - Ofrecer guía práctica para la aplicación de los métodos transaccionales sobre beneficios (TNMM y Profit Split)
- Clarificaciones aportadas están más sincronizadas con lo que realmente puede hacerse para cumplir con el principio de plena competencia
- El enfoque de cumplimiento con el Arm’s length: OCDE también sale al paso frente a una práctica estandarizada de precios de transferencia (*standardized transfer pricing approach with generic TNMM applications*)
 - Mayor énfasis en la necesidad de análisis atendiendo a hechos y circunstancias de las empresas
 - Mayor énfasis en el análisis de comparabilidad y la ponderación de los 5 factores de comparabilidad: se desarrolla el capítulo de comparabilidad siguiendo el informe OCDE de 2006, Comparability.

Revisión Capitulo I Directrices PT: ALP

- Se enfatiza que el art.9.1 MC OCDE constituye el fundamento para el análisis de comparabilidad:
 - Atendiendo a condiciones (no solo a precios) entre empresas asociadas e independientes
 - Determina si procede o no el ajuste
 - Determina el alcance del ajuste (quantum): los beneficios que hubieran sido obtenidos de ser independientes
- Directriz aplicación ALP: “to find a reasonable estimate of an arm’s length outcome based on reasonably reliable information”
 - Stand-off entre “Inexistencia comparable” y “la mejor alternativa al comparable ideal”: OCDE se posiciona a favor del “best next alternative” en la medida en que la información de comparabilidad es razonablemente fiable.

Factores determinantes comparabilidad

- Enfoque más equilibrado sobre el peso de cada uno de los 5 factores de comparabilidad y la falta de información sobre alguno de ellos en los comparables
 - El tipo de operación controlada y el método elegido deben tenerse en cuenta para evaluar la eventual falta de información sobre los comparables y su peso relativo de cara a determinar la “comparabilidad”
 - Ejemplo: En un CUP resulta más relevante la comparabilidad sobre el producto o servicios, en cambio en Cost-Plus y Resale Minus tal factor influirá menos en el Gross Margin o en el Mark-up sobre costes. Mediando comparabilidad de producto no tiene que descartarse un CUP por falta de otra info, salvo que sea clave:
 - EJ. CUP para cesión de intangibles: info sobre términos contractuales es clave
 - EJ Cost-Plus para servicios back-office: info sobre términos contractuales no es clave
 - En un TNMM puede resultar aceptable operar con productos distintos pero funcionalmente similares: EJ comparable de empresa que vende ascensores a vinculadas considerando comparables que venden maquinaria obra civil.

Factores determinantes de la comparabilidad

- El mercado geográfico como circunstancia económica que afecta a la comparabilidad:
- El debate entre local comparables vs regional comparables: tendencia MNEs a “**multiple country comparability analysis**”
- “Regional Comp” son aceptables si las circunstancias económicas en los diferentes mercados donde opera la MNE son “razonablemente homogéneas”
- “Local Comp” son necesarios si:
 - MNE ofrece en los diferentes países productos o servicios diferentes, y/o realizando funciones diferentes, y/o con estrategias empresariales diferentes
 - OCDE no zanja el debate: P.Ejemplo: PB a favor de usar “comparables paneuropeos” en UE/Francia a favor de “local comparables” en diferentes mercados UE.

Revisión Cap.II: Métodos PT

- Directrices sobre Selección del Método:
 - Casuístico: varios factores a tener en cuenta como el tipo de transacción y la información disponible sobre comparables
- CUP como método preferente (si hay información fiable sobre comparables) al aproximarse en mayor medida a resultados de plena competencia
- Principio de “**Equal footing**” de todos los métodos: eliminación regla jerarquía: preferencia métodos tradicionales vs transaccionales beneficios
 - Se exponen ejemplos donde TNMM-Profit Split son más adecuados que métodos tradicionales:
 - Falta de información sobre Gross margin de terceros independientes: TNMM
 - Diferencias funcionales que se reflejan en operating expenses: TNMM
 - Operaciones altamente integradas y que incluyen intangibles únicos: Profit split
- **No Best-Method Rule**: contribuyente no debe analizar en profundidad la aplicabilidad de todos los métodos en cada caso

Métodos Transaccionales sobre Beneficios

- OCDE desarrolla directrices aplicación TNMM y Profit Split
- **Profit Split: two-sided method**
 - Adecuado para operaciones donde las dos partes contribuyen con activos valiosos y únicos (intangibles): industria farmacéutica
 - Inadecuado donde una parte de la operación realiza funciones simples y no aporta un activo valioso y unico: Ej. Contract-manufacturing
 - Deben utilizarse, cuando sea posible, comparables a los efectos de realizar la división del beneficio
 - Se fijan condiciones de aplicabilidad para contribuyentes y Admon tributaria: especialmente sobre la consistencia de las “allocation keys” (criterios objetivos e independientes: costes o ventas a terceros, con estimación de beneficios basadas en comparables)
- **TNMM: one-sided method**
 - Adecuado para operaciones basadas en funciones rutinarias (no contribuciones únicas y valiosas)
 - Guía sobre su aplicación:
 - Elección del profit margin indicator: net profit/profit margin indicator:
 - Para operaciones de distribución: ventas o gastos operativos
 - Para operaciones de fabricación o servicios: Costes totales o gastos operativos
 - Para actividades que requieren alto nivel de inversión de capital (ciertas actividades fabricación): activos operativos (return on assets)
 - Berry ratio (gross margin to operating expenses): adecuado para funciones intermediarias: compras a vinculadas y ventas a vinculadas
 - Disociación de beneficios no relacionados con la operación (ejemplo: ganancias extraordinarias o de operaciones distintas): **Entity wide approach** no es válido=Directriz OCDE que vuelve a insistir en la no aceptación de búsquedas de comparables muy amplias que condicen a sets de comparables relativamente genéricos (no fine tuning)

Capítulo III: Comparabilidad

- Nuevas Directrices= reacción OCDE frente a práctica últimos años basada en “standardized searches with generic samples”
- Comparabilidad genérica/estandarizada no resulta válida:
 - Meramente basada en códigos de industria
 - Bases de datos con información limitada sobre comparabilidad (5 factores)
 - Software que combina elaboración documentación PT+Comparables
- OCDE postula retorno a comparabilidad basada en hechos y circunstancias (fine tuning/qualitative approach):
 - Comparabilidad como proceso analítico de operaciones vinculadas y no vinculadas que va más allá de la selección de comparables:
 - Análisis hechos y circunstancias operaciones vinculadas (sus condiciones)
 - Elección del método
 - Selección comparables
 - Ajustes comparables
 - Rango (se reconoce uso del interquartile range)
 - OCDE recomienda un **10-step process** para realizar análisis comparabilidad

Conclusiones Propuesta

Modificación Directrices OCDE

- OCDE profundiza en el desarrollo de la guía aplicativa del arm's length (especialmente en materia de Comparabilidad y métodos transaccionales beneficios)
 - Todavía existen muchas “zonas grises”: ¿ajustes comparables?
 - Transfer pricing todavía está en su “Infancia” (J.Owens, OCDE)
- Eliminación jerarquía de métodos aporta un “sentido de realidad” a las Directrices
 - Cabe esperar mayor y mejor uso de métodos transaccionales de beneficios
- Reacción OCDE frente a prácticas estandarizadas de selección de comparables genéricos.
- Reforma contribuye a seguir desarrollando el “**pseudo global corpus iuris**” del principio arm's length, lo cual aporta un “common ground” internacional en el que tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes pueden fundamentar objetivamente sus posiciones.