



EUROPEAN COMMISSION

Brussels, 19.9.2012  
COM(2012) 516 final

**COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL  
CONSEJO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO**

**relativa a las actividades del Foro Conjunto de la UE sobre Precios de Transferencia  
entre julio de 2010 y junio de 2012 y las propuestas conexas**

- 1. Informe relativo a las pequeñas y medianas empresas y los precios de transferencia, e**
- 2. Informe relativo a los Acuerdos de reparto de costes sobre servicios que no generan  
activos intangibles**

# COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN AL PARLAMENTO EUROPEO, AL CONSEJO Y AL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO

**relativa a las actividades del Foro Conjunto de la UE sobre Precios de Transferencia entre julio de 2010 y junio de 2012 y las propuestas conexas**

- 1. Informe relativo a las pequeñas y medianas empresas y los precios de transferencia, e**
- 2. Informe relativo a los Acuerdos de reparto de costes sobre servicios que no generan activos intangibles**

## 1. INTRODUCCIÓN

Es un hecho generalmente admitido que la creciente mundialización crea problemas de orden práctico que afectan tanto a las empresas multinacionales como a las Administraciones tributarias a la hora de fijar, a efectos fiscales, el precio de las transacciones transfronterizas entre empresas asociadas. El enfoque que han adoptado los Estados miembros de la Unión Europea a fin de evaluar correctamente el precio de dichas transacciones es la aplicación del principio de plena competencia (en lo sucesivo, «el PPC»)<sup>1</sup>. Dicho principio se basa en una comparación de las condiciones que se aplican entre empresas asociadas con las que se aplicarían entre empresas independientes.

No obstante, la interpretación y aplicación del principio de plena competencia varían entre las distintas Administraciones tributarias y entre estas últimas y las empresas, lo que puede provocar incertidumbre, un incremento de los costes, una eventual doble imposición o incluso la total ausencia de imposición. Todo ello afecta de forma negativa al buen funcionamiento del mercado interior.

Para hacer frente a esta situación, la Comisión creó en octubre de 2002 el Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia (en lo sucesivo, «el FCPT»)<sup>2</sup>, un grupo de expertos cuya misión es resolver de forma pragmática los problemas derivados de la aplicación del PPC, concretamente en el ámbito de la UE. En 2011 el mandato del FCPT se renovó y fue prorrogado hasta el 31 de marzo de 2015 mediante una Decisión de la Comisión<sup>3</sup>.

La presente Comunicación da cuenta del trabajo desarrollado por el FCPT entre julio de 2010 y junio de 2012 y extrae conclusiones sobre las futuras actividades del grupo de expertos.

---

<sup>1</sup> El principio de plena competencia se contempla en el artículo 9 del Convenio de Modelo Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Dicha organización ha elaborado asimismo unas Directrices aplicables en materia de precios de transferencias a empresas multinacionales y Administraciones tributarias.

<sup>2</sup> Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social: «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales - Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria» - COM(2001) 582 final, de 23.10.2001, p.21.

<sup>3</sup> Decisión 2011/C 24/03 de 25 de enero de 2011, (DO C 24 de 26.1.2011, p.3-4).

## **2. RESUMEN DE LAS ACTIVIDADES DEL FORO CONJUNTO DE LA UE SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

Entre julio de 2010 y junio de 2012, el Foro se reunió en seis ocasiones. Se elaboraron dos informes detallados en los que se abordan, respectivamente, cuestiones específicas sobre los precios de transferencia en relación con las pequeñas y medianas empresas de la UE, y un acuerdo intragrupo concreto denominado acuerdo de reparto de costes. Además, se llevaron a cabo actividades de seguimiento para evaluar el grado de aplicación de anteriores iniciativas del FCPT. Una vez renovado su mandato, el Foro adoptó, en junio de 2011, un reglamento interno actualizado y un nuevo programa de trabajo para el período 2011-2015. Los debates iniciados en este nuevo período, aún en curso, abarcan los siguientes aspectos del programa de trabajo: estrategias de transferencia de precios basadas en el riesgo, cuestiones relacionadas con la doble imposición derivada de ajustes secundarios, y ajustes compensatorios/de final de ejercicio. En sus próximas reuniones, el FCPT seguirá tratando estas cuestiones y desarrollando paralelamente su tarea de seguimiento.

### **2.1. Conclusiones del FCPT respecto de las pequeñas y medianas empresas y los precios de transferencia**

Una de las características generales que presenta la fijación de precios de transferencia es la carga administrativa que supone para los contribuyentes y las Administraciones tributarias. Las pequeñas y medianas empresas (en lo sucesivo, «las PYME»), en particular, registran problemas como consecuencia de su falta de conocimientos y experiencia al respecto y de su escasez de recursos. También las Administraciones tributarias se topan con dificultades en su trato con las PYME, puesto que precisan lograr un equilibrio entre, por una parte, una aplicación equitativa de su política tributaria, teniendo en cuenta los recursos de que disponen y la relación coste/beneficio, y, por otra, la evitación de cargas administrativas excesivas y de conflictos innecesarios en materia fiscal, en beneficio tanto de las PYME como de las propias Administraciones tributarias.

Consciente del papel esencial que desempeñan las PYME en la economía de la UE, el FCPT se ha esforzado en analizar los desafíos existentes y presentar propuestas destinadas a mejorar, en el ámbito de los precios de transferencia, el entorno en que operan dichas empresas. Aunque la inmensa mayoría de las PYME no se planteen la fijación de precios de transferencia el número de empresas que ejercen esta práctica, en términos absolutos, podría ser bastante elevado.

El informe ofrece diversas recomendaciones a fin de proceder con mayor uniformidad a la determinación de los requisitos específicos que deben cumplir las PYME en el contexto de los precios de transferencia. En él se abordan las diferentes fases de cumplimiento de los requisitos relacionados con los precios de transferencia por este tipo de empresas.

Por lo que respecta a la definición de PYME, el informe precisa que su objetivo no es el establecimiento de una definición común de PYME a efectos fiscales. No obstante, recomienda que al considerar la definición de PYME que se proponen aplicar, los Estados miembros tomen como referencia los criterios ya utilizados en la

Recomendación 2003/361/CE de la Comisión<sup>4</sup> (total del balance, volumen de negocios y número de efectivos).

En cuanto al cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia, el informe propone buenas prácticas y orientaciones en relación con la fase previa a la auditoría, la auditoría y la resolución de litigios. Aboga por la aplicación del principio de proporcionalidad como un enfoque racional al evaluar las necesidades de las PYME, las exigencias de las Administraciones tributarias, y la capacidad de las PYME para responder a dichas exigencias.

En la fase previa a la auditoría, el informe recomienda que se implante un punto de información al que las PYME tengan acceso y que se sensibilice a las PYME en cuanto a los procedimientos que pueden brindarles seguridad previa. Además, invita a los Estados miembros a que elaboren medidas de simplificación destinadas a reducir las cargas que conlleva para las PYME el cumplimiento de las normas. En la fase de auditoría, el informe aconseja considerar la adopción de soluciones pragmáticas que puedan basarse en las experiencias de otros Estados miembros y en anteriores informes del FCPT. Las PYME que sean objeto de auditoría deberán recibir un trato adecuado. En materia de resolución de litigios, el informe recomienda que, en casos carentes de complejidad y en los que los importes reclamados por las PYME sean poco significativos, se estimule el recurso a un procedimiento rápido de resolución de litigios, y que se explore y aplique el contacto directo entre auditores en el marco de procedimientos amistosos y del Convenio de Arbitraje<sup>5</sup>.

El informe concluye reconociendo las necesidades particulares de las PYME por lo que respecta al cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia. Añade que sus conclusiones y recomendaciones se basan en la aplicación del principio de proporcionalidad y en la flexibilidad de su puesta en práctica. En el futuro, el FCPT tiene previsto efectuar un seguimiento de los efectos de las medidas recomendadas en el informe y aplicadas por los Estados miembros en sus relaciones con las PYME.

## **2.2. Conclusiones del FCPT sobre los acuerdos de reparto de costes aplicados a servicios que no generan activos intangibles**

Los acuerdos de reparto de costes (en lo sucesivo, «ARC») sobre servicios, suelen ser utilizados por las empresas multinacionales como un instrumento para desarrollar las actividades del grupo de forma económicamente eficaz. La decisión de una empresa de recurrir a un ARC puede justificarse por diversas razones, como, por ejemplo, las economías de escala o el reparto de los riesgos, las competencias o los recursos. A fin de evitar la duplicación del trabajo que desarrolla actualmente la OCDE en relación con los precios de transferencia vinculados a los activos intangibles, el FCPT ha centrado su actividad en los ARC sobre servicios que no generan activos intangibles.

En primer lugar, el informe comenta los distintos conceptos que abarcan los términos «acuerdos de reparto de costes» (ARC) y «servicios intragrupo» (). La atención del informe se centra en el modo más conveniente que tiene un verificador para

---

<sup>4</sup> Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2003 sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas, (DO L 124 de 20.5.2003, p. 36).

<sup>5</sup> Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, (DO L 225 de 20.8.1990, p. 10.).

determinar si los ARC sobre servicios que no generan activos intangibles se rigen por el principio de plena competencia.

A tal fin, el informe expone criterios generales para determinar si un ARC se atiene a este principio. Asimismo, facilita una lista de datos que deberían satisfacer las exigencias de la mayoría de los verificadores a la hora de determinar si cabe considerar que el ARC se atiene al principio de plena competencia.

Algunos aspectos se abordan de forma más específica, como, por ejemplo, la prueba de los beneficios esperados, los criterios de reparto que es posible utilizar a fin de determinar la aportación de cada uno de los participantes en el acuerdo, la forma de valorar las aportaciones en especie, el tratamiento de los casos en que los costes mencionados son los presupuestados inicialmente en vez de los efectivos, así como la posible aplicación de normas de contabilidad utilizadas de forma general por el grupo en su conjunto.

El informe relativo a los ARC sobre servicios que no generan activos intangibles es tanto más importante cuanto que complementa las Directrices sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido en vigor (en lo sucesivo, «las Directrices del FCPT sobre los servicios intragrupo») y completa el trabajo de dicho Foro en materia de servicios intragrupo.

El informe concluye que la adopción de sus recomendaciones, en la mayoría de los casos que se inscriben en su ámbito de cobertura, facilitará la evaluación y la aceptación, por parte de las Administraciones tributarias, de que se ha aplicado el principio de plena competencia de forma efectiva. El FCPT procederá a un seguimiento periódico del efecto de dichas Directrices.

### **2.3. Actualización de los puntos que figuran en el programa de trabajo**

Durante el período cubierto por el presente informe, el FCPT abordó las cuestiones pendientes del anterior programa de trabajo 2007-2011, y adoptó, en junio de 2011, el nuevo programa de trabajo para el período 2011-2015, que constituye la base de las actuales actividades del Foro. Entre julio de 2010 y junio de 2011, la actividad del FCPT se centró principalmente en las PYME y los precios de transferencia. El informe fue adoptado por el Foro en marzo de 2011<sup>6</sup>.

El primer punto del programa de trabajo de 2011-2015, heredado del programa anterior, consistió en desarrollar un enfoque común en relación con los ARC. Dicho proyecto, que abarca los ARC sobre servicios que no generan activos intangibles, se concluyó con éxito en junio de 2012<sup>7</sup>.

En materia de evaluación de riesgos, importante factor de la política de precios de transferencia que permite a las Administraciones tributarias y a los contribuyentes incrementar al máximo la eficacia en la utilización de unos recursos limitados, las presentaciones realizadas por diversos miembros del FCPT (pertenecientes tanto a las Administraciones de los Estados miembros como al sector privado) servirán de base para futuros trabajos. El grupo analizará las buenas prácticas a fin de pronunciarse sobre el posible ámbito de aplicación de las orientaciones que proponga la UE .

---

<sup>6</sup> Véase el Apéndice I

<sup>7</sup> Véase el Apéndice II

En cuanto a la aceptación de los ajustes compensatorios/de final de ejercicio, dentro de la UE coexisten distintas prácticas. En 2011 se lanzó un cuestionario que fue completado en 2012. El panorama general obtenido supone ya la realización efectiva de una parte del programa de trabajo. El FCPT seguirá analizando si es posible desarrollar una estrategia común por lo que respecta a los ajustes compensatorios en el seno de la UE.

En algunos Estados miembros, el ajuste de los precios de transferencia va acompañado de un ajuste adicional. Dicho ajuste, denominado ajuste secundario, puede dar lugar a una doble imposición, motivo por el cual se incluyó en el programa de trabajo del FCPT. En 2011, se lanzó al respecto un cuestionario que fue completado en 2012. Aunque esta etapa supone ya la realización de una parte del programa de trabajo, el FCPT analiza en la actualidad los efectos de los ajustes secundarios en la UE, a fin de proponer soluciones que permitan mejorar la actual situación, tanto por lo que respecta a una posible doble imposición como a determinados aspectos prácticos de su aplicación.

#### **2.4. Actividad de seguimiento**

Una de las actuales tareas del FCPT consiste en el seguimiento y la gestión de la aplicación efectiva de sus realizaciones. Esta tarea se desarrolla mediante la publicación de informes estadísticos anuales y la elaboración de informes específicos. A continuación, los informes son analizados por los Servicios de la Comisión y por el FCPT a fin de determinar los ámbitos en los que este último podría llevar a cabo ulteriores trabajos.

Los informes estadísticos relativos a los casos pendientes en el marco del Convenio de Arbitraje y los acuerdos previos sobre precios (APP) se elaboran y evalúan cada año. El formato de dichos informes ha sido objeto de mejora y volverá a revisarse en un futuro. Además, se han desarrollado orientaciones adicionales para la cumplimentación del cuestionario anual relativo a los APP.

Habida cuenta de que el FCPT lleva diez años en activo, está previsto efectuar un ejercicio de seguimiento de mayor alcance en relación con sus realizaciones. Los códigos de conducta sobre la aplicación efectiva del CA y sobre la documentación sobre precios de transferencia en la UE, las Directrices relativas a los APP en la UE así como las Directrices del FCPT sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido se revisarán al mismo tiempo. Con ello se pretende evaluar, a escala global, la eficacia con que se aplican las recomendaciones del FCPT adoptadas por los Estados miembros, y considerar la forma de introducir eventuales mejoras.

### **3. CONCLUSIONES DE LA COMISIÓN**

La Comisión sigue considerando que el grupo de expertos del FCPT constituye un recurso muy valioso a la hora de abordar las cuestiones relacionadas con los precios de transferencia y de aportar soluciones pragmáticas a muchas de estas cuestiones.

La Comisión observa, en particular, que el Informe relativo a las pequeñas y medianas empresas y los precios de transferencia, así como el Informe relativo a los acuerdos de reparto de costes sobre servicios que no generan activos intangibles abordan una de las tareas fundamentales identificadas por la Comisión con motivo de

la creación del FCPT, a saber, una aplicación más uniforme de las normas sobre precios de transferencia en la Unión Europea.

La Comisión refrenda plenamente las conclusiones y sugerencias de los informes que se adjuntan en el Apéndice I y el Apéndice II, a saber, el Informe relativo a las Pequeñas y Medianas Empresas y los Precios de Transferencia, y el Informe relativo los acuerdos de reparto de costes sobre servicios que no generan activos intangibles, respectivamente,.

La Comisión invita al Consejo a que apruebe el Informe propuesto relativo a las pequeñas y medianas empresas y los precios de transferencia, e insta a los Estados miembros a que incorporen a sus respectivas disposiciones legislativas y normas administrativas nacionales prácticas que se atengan a los planteamientos y consideraciones procedimentales contenidos en dicho Informe.

La Comisión invita al Consejo a que apruebe el Informe propuesto relativo a los acuerdos de reparto de costes sobre servicios que no generan activos intangibles e insta a los Estados miembros a que incorporen rápidamente a sus disposiciones legislativas y normas administrativas nacionales las recomendaciones incluidas en dicho Informe.

La Comisión opina que el hecho de que en el futuro se realice un seguimiento periódico de la aplicación de las conclusiones y recomendaciones de los Informes y de su funcionamiento aportará información de utilidad para cualquier ejercicio de actualización que se requiera.

En este contexto, la Comisión insta al FCPT a que prosiga su actividad de seguimiento y espera con interés los resultados del actual programa de trabajo del Foro en cuestiones tales como la evaluación de riesgos, los ajustes secundarios y los ajustes compensatorios/de final de ejercicio.

**APÉNDICE I**  
**INFORME RELATIVO A LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS Y LOS**  
**PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

**I. Introducción**

1. En el marco del programa de trabajo por él adoptado, el Foro Conjunto sobre Precios de Transferencia (en lo sucesivo, «el FCPT») ha examinado el impacto de los precios de transferencia sobre las pequeñas y medianas empresas (en lo sucesivo, «las PYME»). Los documentos de trabajo de los que se ha servido para desarrollar su tarea se encuentran disponibles en el sitio Internet de la Dirección General de Fiscalidad y Aduanas. Entre ellos, cabe citar las contribuciones de la Federación de Expertos Contables Europeos y la Confederación Fiscal Europea. El presente informe es el resultado del trabajo llevado a cabo.

**II. Antecedentes**

2. La UE cuenta aproximadamente con 23 millones de PYME, que representan el 99,8 % de las empresas europeas en su conjunto. Alrededor del 5 % de dichas PYME tiene empresas asociadas con las que puede plantearse la posibilidad de practicar precios de transferencia<sup>8</sup>. Estas cifras ponen de manifiesto que aunque la inmensa mayoría de las PYME no se plantea la cuestión de los precios de transferencia, en términos absolutos, el número de empresas que los aplica podría ser bastante elevado. Ahora bien, en los casos en los que sí resulta pertinente plantearse la cuestión de los precios de transferencia, las PYME encuentran problemas debido a su falta de conocimientos y experiencia en la materia y a su escasez de recursos. Del mismo modo, el número tan exiguo de operaciones intragrupo internacionales entre PYME podría ser indicio de que son esos mismos problemas los que les impiden realizar intercambios intragrupo a escala transfronteriza.
3. Las Administraciones tributarias también registran problemas en su trato con las PYME. Necesitan mantener un equilibrio entre la aplicación equitativa de su política fiscal, teniendo en cuenta los recursos de que disponen y otras consideraciones de costes y beneficios, y la evitación de cargas administrativas excesivas y de conflictos innecesarios en materia fiscal, en beneficio tanto de las PYME como de las propias Administraciones tributarias. En el ámbito de la UE no existe una definición común de PYME a efectos fiscales, ni en general, ni en relación con los precios de transferencia en particular. Tampoco se suele dispensar a este tipo de empresas un trato uniforme.
4. Algunas Administraciones tributarias han adoptado ya medidas relativas a los precios de transferencia específicas para las PYME, medidas que pueden clasificarse globalmente en planteamientos estratégicos globales y acciones administrativas específicas. La proporcionalidad constituye un ejemplo de planteamiento estratégico

---

<sup>8</sup> Informe Anual sobre las PYME Europeas de 2009 ([http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/supporting-documents/2009/annual-report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/supporting-documents/2009/annual-report_en.pdf)), página 15).



que se articula en torno al logro de un equilibrio entre los requisitos en materia de cumplimiento y los recursos de que disponen las PYME para satisfacerlos. Como ejemplo de acción administrativa cabe mencionar la simplificación, específicamente en favor de las PYME, de los requisitos en materia de documentación relacionada con los precios de transferencia.

5. Las empresas multinacionales (en lo sucesivo, «las EM») tienen la percepción de que su actividad empresarial en la UE suele ser complementaria de la de las PYME y consideran que cada categoría de empresa tiene el máximo interés en que la otra opere con eficacia. Pero las empresas de mayor tamaño desean al mismo tiempo que se garanticen unas condiciones de igualdad adecuadas y que la respuesta de las Administraciones tributarias a las necesidades de las PYME no acabe perjudicándolas.
6. Las empresas admiten que aspectos tales como el tiempo dedicado a la gestión y los costes derivados de la contratación de asesores fiscales pueden disuadir a las PYME de recurrir a los servicios de expertos.
7. En sus informes sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia y sobre las Directrices relativas a los Acuerdos Previos sobre Precios (APP) el FCPT reconoció ya la necesidad de abordar con flexibilidad la cuestión de las PYME y los precios de transferencia. El informe sobre la documentación alude a la aplicación de una prueba de «razonabilidad», y las Directrices relativas a los APP, a la facilitación del acceso a dichos acuerdos en el caso de las PYME.

### **III. Definición de PYME**

8. El establecimiento de una definición común de PYME a efectos de precios de transferencia supondría un punto de partida consensuado que facilitaría la aplicación de las conclusiones y recomendaciones del presente informe. Aunque la Recomendación 2003/361/CE<sup>9</sup> ofrece una definición de PYME, la aplicación de esta última por parte de las Administraciones tributarias en el ámbito de la fiscalidad directa no está generalizada. Por lo que respecta a la utilización de una definición, el FCPT ha formulado las observaciones que se exponen a continuación.
9. En el caso de los Estados miembros pequeños, la aplicación de una definición específica de PYME podría llevar a clasificar dentro de esta categoría incluso a grandes grupos/empresas nacionales. Así pues, es preciso prestar particular atención a la definición de PYME que se aplique.
10. La adopción de un planteamiento basado en una definición podría incidir en el comportamiento de las PYME. Por ejemplo, podría disuadir a algunas pequeñas y medianas empresas de incrementar sus actividades comerciales, ya que ello les abocaría a traspasar un umbral determinado, lo que podría aumentar sus costes y sus cargas administrativas y hacerles perder el derecho a acogerse a medidas de incentivación.

---

<sup>9</sup> DO L 124 de 20.5.2003, p. 36.

11. Del mismo modo, algunas Administraciones tributarias consideran que una definición de PYME demasiado rígida a escala europea no tendría suficientemente en cuenta la composición de la base de imposición de algunas Administraciones tributarias concretas. Por ejemplo, si, en aplicación de una definición consensuada, una gran proporción de la base de imposición de un Estado miembro estuviera constituida por PYME, los problemas que se plantearían podrían ser diferentes que en el caso de que las PYME solo representasen un porcentaje minoritario en la composición de la base de imposición.
12. Las definiciones de PYME que las Administraciones tributarias utilizan en la actualidad, ya sea a los fines de la fiscalidad directa en general o en relación con los precios de transferencia en particular, suelen «tomar prestados» algunos elementos de la definición establecida en la Recomendación 2003/361/CE. Entre los criterios aplicados en la UE pueden citarse los siguientes: el valor de balance, el volumen de negocios y el número de efectivos, así como los valores de las transacciones individuales o agregadas. En ocasiones, estos criterios van acompañados de normas en materia de lucha contra el fraude. Los criterios pueden aplicarse o no de forma consolidada – o sea, a nivel de grupo. Se invita a las Administraciones tributarias que no hayan publicado una definición de PYME ni a efectos fiscales en general, ni en relación con los precios de transferencia en particular, a que consideren la aplicación de los criterios que se están utilizando ya de forma consensuada.
13. El Foro estima útil agrupar en un solo documento todas las definiciones de PYME de las Administraciones tributarias de la UE vigentes en la actualidad, tanto las utilizadas a efectos de fiscalidad directa en general, como en relación con los precios de transferencia, o con ambas finalidades<sup>10</sup>.

#### **Recomendaciones:**

**R1. Cuando una Administración tributaria se plantee definir el concepto de PYME a efectos de fiscalidad directa en general o de precios de transferencia en particular, se recomienda que considere la aplicación de los criterios que ya se están utilizando en la UE. De este modo, se contribuirá asimismo a reducir los casos de tratamiento asimétrico derivados de la aplicación de definiciones de PYME divergentes.**

**R2. Los criterios vigentes en la actualidad y cuya utilización se recomienda son los siguientes: el valor de balance, el volumen de negocios y el número de efectivos, así como los valores de las transacciones individuales o agregadas. Se recomienda que todos estos factores se evalúen de forma consolidada, es decir, a nivel de grupo.**

**R3. Resulta conveniente agrupar en un solo documento todas las definiciones utilizadas actualmente por los Estados miembros y proceder periódicamente a su actualización<sup>11</sup>.**

**R4. El establecimiento de una definición común de PYME a escala de la UE a efectos tributarios sería aconsejable y brindaría un punto de partida consensuado para la**

---

<sup>10</sup> Véase el documento: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

<sup>11</sup> Véase el documento: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

**aplicación de los resultados y recomendaciones del presente informe, aunque, en un futuro inmediato, el logro de un acuerdo al respecto no parece realista.**

#### **IV. PYME: Cumplimiento de las normas en materia de precios de transferencia**

14. En la UE, el cumplimiento de las normas en materia de precios de transferencia supone la adhesión al principio de plena competencia, en consonancia con el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Dicho principio se aplica a toda empresa multinacional, independientemente del tamaño que tenga. Ahora bien, su aplicación puede resultar más difícil en el caso de las PYME. Las Directrices de la OCDE aplicables a los Precios de Transferencia reconocen explícitamente esta dificultad en diversos pasajes. Por ejemplo, en su apartado 3.80 se incluye un comentario específico en relación con los costes de cumplimiento que soportan las PYME. En su apartado 3.83 se señala que los precios de transferencia van adquiriendo relevancia para las pequeñas y medianas empresas y el número de transacciones transfronterizas no deja de crecer. Aunque el principio de plena competencia se aplica igualmente a las pequeñas y medianas empresas y a sus transacciones, podría ser conveniente adoptar soluciones pragmáticas a fin hallar una respuesta razonable para cada caso específico relacionado con los precios de transferencia.
15. El presente informe pasa revista a las buenas prácticas y orientaciones que pueden extraerse del análisis de la actividad desarrollada actualmente en materia de cumplimiento. A tal efecto, resulta útil realizar el examen aplicando la siguiente estructura: actividades previas a la auditoría, auditoría y resolución de litigios. Dado el carácter tan general de estas categorías, es inevitable que se produzcan algunos solapamientos.
16. Las Administraciones tributarias reiteran la idea de que el enfoque aplicado en relación con las PYME debe lograr la proporcionalidad entre las exigencias de las Administraciones tributarias y la capacidad de las PYME para satisfacerlas. El FCPT apoya este principio de proporcionalidad, pues lo considera un planteamiento racional que permite dar respuesta a las necesidades de las PYME. Señala asimismo que un enfoque basado en la proporcionalidad se halla en perfecta consonancia con las observaciones que figuran en los capítulos IV y V de las Directrices de la OCDE.

#### **Recomendación:**

**R5. El FCPT se muestra favorable a la aplicación de un enfoque basado en la proporcionalidad. Parece especialmente conveniente lograr un equilibrio entre la necesidad de las Administraciones tributarias de proceder a una aplicación equitativa de las normas sobre precios de transferencia y la cargas que pueden tener que soportar las PYME como consecuencia de su cumplimiento.**

**[Actividad] Actuaciones previas a la auditoría**

17. Las Administraciones tributarias y los contribuyentes desean, respectivamente, percibir y pagar la cuota impositiva [exacta] adecuada en el momento oportuno. Las actuaciones previas a la auditoría constituyen posiblemente el método más efectivo al alcance de los contribuyentes y las Administraciones tributarias para conseguir el cumplimiento voluntario, que es el que se considera más eficaz en términos de costes. Al logro de dicho objetivo contribuyen una comunicación fluida, el suministro de la información pertinente y la comprensión de esta última, y de forma complementaria, un asesoramiento especializado fácilmente accesible. Cuando se logra la adecuada interacción de estos factores, se observa una repercusión directa en el nivel de cumplimiento voluntario y en la carga que supone dicho cumplimiento.

#### Comunicación entre las Administraciones tributarias y las PYME

18. Existe un reconocimiento cada vez más amplio a escala internacional<sup>12</sup> de que una relación más estrecha entre las Administraciones tributarias y las empresas contribuyentes, a través de un diálogo permanente fuera de los cauces de la auditoría, resulta beneficiosa para ambas partes. Este tipo de comunicación es menos conflictiva y fomenta una comprensión mejor y más amplia de la perspectiva de la otra parte. En caso de que llegue a emprenderse una auditoría, cada una de las partes estará mejor informada desde un principio.
19. La implantación de una red de comunicación con las PYME resulta particularmente difícil, sobre todo debido a la limitación de los recursos de los que estas disponen. Las agrupaciones representativas de las PYME aportan información útil sobre las cuestiones que preocupan a sus miembros. Pero establecer un cauce de comunicación directo con las PYME más destacadas parece una tarea más ardua. Se insta a las Administraciones tributarias a que busquen oportunidades para trabajar con PYME concretas, agrupaciones representativas y asesores profesionales a fin de implantar o desarrollar una red de comunicación con las PYME a nivel local. Por ejemplo, algunas Administraciones tributarias aplican ya una medida relativamente sencilla que consiste en organizar seminarios técnicos en los que se invita a participar a diversas PYME para debatir y buscar soluciones en ámbitos problemáticos y determinar las buenas prácticas aplicables. Estos seminarios podrían servir asimismo para consultar a las PYME sobre cualquier eventual iniciativa en materia de precios de transferencia que una Administraciones tributaria desee introducir.

#### Acceso a la información

20. La amplitud y la exhaustividad de la información suministrada a las PYME a fin de brindarles asistencia en el cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia varía en función de las distintas Administraciones tributarias. La posibilidad de acceder a dicha información aportaría grandes ventajas tanto a estas últimas como a las empresas. En el documento JTPF/001/ANNEX/2011/EN se incluye información pormenorizada sobre dónde encontrar actualmente dicha información..
21. El FCPT propone que la información facilitada por las Administraciones tributarias con vistas a la elaboración del presente informe se mantenga actualizada. Las

---

<sup>12</sup> Como ejemplo, cabe citar las actividades recientes del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE.

Administraciones deben evaluar si la forma más eficaz de brindar sobre las PYME información accesible electrónicamente es la creación de un sitio *web* específico o la integración de dicha información en un sitio ya existente. En el sitio o sitios pertinentes figurarían de forma pormenorizada las definiciones de PYME utilizadas, en general y/o a efectos de fijación de los precios de transferencia, así como otras posibles disposiciones legislativas en este ámbito aplicables a las PYME, las prácticas administrativas o el material didáctico. Asimismo, podrían figurar una o varias direcciones de contacto para ulteriores consultas. Estas páginas de Internet podrían abarcar, además, otras cuestiones no relacionadas con los precios de transferencia que resultaran de utilidad para las PYME. Podría accederse a la lista de estas páginas de Internet a través del sitio del FCPT.

### Formación

22. Se ha debatido la posibilidad de publicar algún tipo de [proyecto] modelo de módulo de formación en materia de precios de transferencia destinado a las PYME. Ahora bien, desarrollar esta sugerencia requeriría comprometer una proporción significativa de los recursos del Foro y, por otra parte, tampoco ha quedado claro si el material del FCPT aportaría alguna ventaja adicional frente al material elaborado a nivel local<sup>13</sup>.

### Seguridad previa en relación con una transacción

23. Antes de llevar a cabo una transacción, las PYME suelen tratar de asegurarse de que esta cumplirá las normas en materia precios de transferencia, aunque es posible que no sepan cómo proceder.
24. Generalmente, en el ámbito de los precios de transferencia, se responde a esta necesidad aplicando el denominado «acuerdo previo sobre precios de transferencia», mediante el cual se establece un conjunto de criterios adecuado, convenido por la Administración tributaria y el contribuyente, para fijar el precio de transferencia de una futura transacción. No obstante, las normas en materia de APP pueden prever umbrales de complejidad o tarifas que pueden dificultar, cuando no impedir, la participación de las PYME en dichos acuerdos. Tal como se señala en los apartados 4.158 y 4.163 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, la naturaleza de los procedimientos relacionados con los APP puede limitar *de facto* el acceso a los mismos a los contribuyentes de mayor envergadura. Esta limitación puede plantear problemas desde el punto de vista de la igualdad y la uniformidad, ya que no debe dispensarse un trato discriminatorio a contribuyentes que se encuentren en situación idéntica. Una atribución flexible de los recursos destinados al examen permitiría mitigar estos problemas. Las Administraciones tributarias podrían considerar asimismo la posibilidad de prever un acceso simplificado en favor de los pequeños contribuyentes. A la hora de evaluar los APP, deberían tratar de adaptar el alcance de su investigación a la magnitud de las transacciones internacionales analizadas. El FCPT ya ha emitido algunas directrices sobre la mejor forma de abordar la cuestión de la accesibilidad y en una de ellas se señala lo siguiente: «las Administraciones fiscales deberán aprovechar su conocimiento de los problemas de las PYME para facilitar el acceso de estas a los APP que sean útiles en la prevención

---

<sup>13</sup>

Véase el documento: JTPF/001/ANNEX/2011/EN

o la resolución de litigios». Esta formulación tiene por objeto fomentar un enfoque flexible a la hora de admitir determinados casos en un programa APP.

25. Algunas Administraciones tributarias ofrecen alternativas para obtener cierta seguridad sobre el trato fiscal que se va a dispensar. Por ejemplo, puede emitirse un dictamen no vinculante. En ese caso, un experto de la Administración tributaria ofrecerá su opinión sobre una determinada transacción, confirmando, eventualmente, la pertinencia de aplicar precios de transferencia y confirmando la idoneidad de una determinada metodología propuesta por la OCDE. Este planteamiento no permite acordar el precio de transferencia efectivo. Puede instaurarse también un sistema de validación o de resoluciones mediante las cuales la Administración tributaria emita una opinión vinculante. Estas validaciones o resoluciones podrían obtenerse antes de cumplimentar la declaración de impuestos en cuestión.
26. Algunas de las disposiciones de simplificación más frecuentes son las medidas destinadas a las PYME y a las «pequeñas transacciones».
27. Diversos observadores opinan que el recurso a regímenes de exención de responsabilidad (*safe harbours*) constituirá una medida de simplificación para las PYME y, además, ahorrará recursos administrativos y reducirá las cargas derivadas del cumplimiento.
28. En aras de una mayor claridad y transparencia en beneficio de las PYME y las Administraciones tributarias, se recomienda que cada Administración tributaria determine los procedimientos en materia de seguridad previa disponibles en el ámbito de los precios de transferencia e indique cómo acceder a ellos y los resultados que cabe esperar de los mismos. La información de que se dispone en la actualidad figura en el documento JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

#### **Recomendaciones en relación con las actuaciones previas a la auditoría:**

**R6. A fin de facilitar el cumplimiento voluntario, conviene que los Estados miembros garanticen el acceso de las PYME a información actualizada, [así como a asesoría] y asesoramiento. Se recomienda que cada Estado miembro establezca un punto de información accesible electrónicamente en el que figuren los datos de las personas de contacto para ulteriores consultas. El sitio del FCPT incluirá la lista de estos sitios y brindará enlaces a los mismos.**

**R7. Conviene que tanto los Estados miembros como la comunidad empresarial aprovechen las oportunidades a su alcance para entablar relaciones constructivas tanto con las PYME a escala individual como con sus agrupaciones representativas.**

**R8. Resulta oportuno que los Estados miembros traten de incrementar el conocimiento y la capacidad de acceso de las PYME a los procedimientos que les permiten obtener seguridad previa respecto de la ejecución de una transacción o de su declaración a efectos tributarios.**

**R9. Se invita a los Estados miembros a que participen activamente en el desarrollo de medidas de simplificación a fin de reducir las cargas administrativas en general y las que soportan las PYME en materia de cumplimiento.**

### **Auditoría**

29. Al menos un Estado miembro opina que aplicar, en relación con la mayoría de las transacciones de sus PYME, una política de exención de las normas sobre precios de transferencia supone una respuesta proporcionada. Evidentemente, tal planteamiento lleva aparejadas ventajas en materia de economía de recursos y seguridad de trato, pero puede tener ciertos efectos negativos sobre la base de imposición del país que lo aplica, efectos cuya gravedad puede variar en función de la magnitud de las actividades desarrolladas por las PYME de dicho país. No obstante, pueden producirse asimetrías de trato si las empresas asociadas no son objeto de una exención similar en otros Estados miembros.
30. Otros Estados miembros adoptan un planteamiento más restrictivo a la hora de aplicar el principio de proporcionalidad. Tanto en el marco del procedimiento de auditoría como en el de los APP se adoptan medidas específicas que incluyen: la simplificación de los requisitos en materia documental; la comunicación oral de la información pertinente; la elaboración de un informe sobre precios de transferencia restringido por parte de la Administración tributaria; la ayuda al contribuyente, por parte de la Administración tributaria, en la elaboración de datos comparables, así como medidas específicas en relación con los contratos a largo plazo. En el documento JTPF/001/ANNEX/2011/EN puede disponerse de información pormenorizada al respecto.
31. El FCPT considera que la adhesión al principio de proporcionalidad dota a las Administraciones tributarias de un marco general lo suficientemente flexible para permitirles desarrollar sus propias medidas específicas, e insta a dichas Administraciones a que examinen las medidas ya introducidas por sus homólogas y a que busquen oportunidades para incorporarlas convenientemente a su propia legislación.
32. Asimismo, se recomienda examinar si el enfoque que se aplique en relación con un procedimiento determinado puede aportar ventajas similares en relación con otro. Cabe citar a este respecto la ayuda que brindan las Administraciones tributarias en el procedimiento de celebración de los APP mediante la elaboración de datos comparables o de un informe sobre precios de transferencia restringido para el contribuyente. Este tipo de ayuda también puede resultar de utilidad en los procedimientos de auditoría.
33. Del mismo modo, es posible utilizar anteriores informes del FCPT como referencia a este respecto. Por ejemplo, en el informe sobre los servicios intragrupo, se examinaba el procedimiento de evaluación de un precio de plena competencia. El informe reconoce que en los casos de riesgo fiscal reducido resulta particularmente adecuado aplicar un enfoque que tenga en cuenta la relación costes/beneficios. Según el informe, en esos casos, es especialmente relevante buscar un equilibrio entre recursos disponibles, cargas derivadas del cumplimiento y nivel potencial de ajuste.

Resultan pertinentes asimismo las observaciones recogidas en él respecto de la exposición que debe presentarse y las tarifas de plena competencia. El informe subraya que a la hora de evaluar un precio de transferencia es preferible utilizar un mínimo, y no un máximo, de información. Se recomienda que al evaluar los precios de transferencia de las PYME se haga hincapié en estos mismos aspectos.

34. Se ha abordado asimismo la cuestión de las sanciones aplicables en relación con la documentación. Resultaría poco coherente que una Administración tributaria aplicase un enfoque de simplificación en relación con los requisitos de documentación exigidos en la fase previa a la auditoría pero, a continuación, impusiese sanciones por la ausencia de la información adicional [exigida] necesaria exclusivamente a raíz de una auditoría, cuando el contribuyente haya actuado de buena fe, basándose en el enfoque de simplificación, y no se encuentre en condiciones de facilitar la documentación exigida.
35. Se ha manifestado cierta preocupación respecto al hecho de que el personal de las Administraciones tributarias con experiencia en materia de precios de transferencia no se ocupe generalmente de las cuestiones relacionadas con los precios de transferencia de las PYME, ya que ello puede provocar una disparidad de trato entre estas últimas y las demás empresas. Algunas Administraciones evitan el problema que puede suponer el que se confíe a funcionarios menos experimentados las tareas relacionadas con los precios de transferencia de las PYME mediante instrumentos estructurales, como, por ejemplo, el establecimiento de centros dedicados a las PYME, que tratan una amplia variedad de casos pese a disponer de un equipo relativamente pequeño. Otras aplican procedimientos en virtud de los cuales un grupo de expertos interno revisa las auditorías llevadas a cabo a fin de garantizar su coherencia. Se recomienda tomar en consideración ambos enfoques.

#### **Recomendaciones:**

**R10. Se insta a los Estados miembros a que, al examinar el enfoque que se va a aplicar con respecto a las auditorías de las PYME, tengan en cuenta la medidas de simplificación ya implantadas por otros y a que, en lo posible, introduzcan medidas similares en su propio territorio.**

**R11. Los anteriores informes del FCPT contienen información útil sobre la forma de abordar con pragmatismo las cuestiones relacionadas con los precios de transferencia. Se invita a los Estados miembros a que reexaminen dichos informes a fin de extraer los principios en ellos establecidos que puedan ser válidos en el presente contexto.**

**R12. Resultaría improcedente imponer sanciones en materia de documentación derivadas del incumplimiento de un requisito de auditoría relacionado con la entrega de documentos que no se hayan exigido en la fase previa a la auditoría, siempre que el contribuyente haya actuado de buena fe, basándose en un enfoque de simplificación, y no se halle en condiciones de comunicar dicha documentación.**

**R13. Los Estados miembros deberían tratar de garantizar que las PYME que sean objeto de auditoría en relación con los precios de transferencia reciban un tratamiento**



**adecuado. Como medio para lograr este objetivo de forma económicamente eficaz se proponen las revisiones internas por grupos de expertos o la organización estructural de los recursos de auditoría.**

### **Resolución de litigios**

36. Los ajustes de los precios de transferencia, generan con frecuencia un riesgo de doble imposición con respecto a la cual cabe solicitar una compensación acogiéndose a un convenio fiscal, al denominado Convenio de Arbitraje<sup>14</sup>, o a ambos instrumentos. Aunque en el caso de las PYME la cuantía de la deducción reclamada suele ser reducida, la repercusión sobre sus actividades comerciales es a menudo muy significativa. Por otra parte, los plazos necesarios para tratar las solicitudes no suelen guardar proporción con la complejidad de las mismas ni con los importes que en ellas se reclaman.
37. Se sugiere que en el tratamiento de las solicitudes de las PYME, tanto cuando provengan de sus propios auditores como de los de otros Estados miembros, las autoridades tributarias ejerzan en mayor medida su facultad para resolver los casos de doble imposición de forma unilateral, bien en virtud del artículo 6, apartado 2, del CA, o con arreglo a las disposiciones de los convenios de doble imposición que hayan suscrito correspondientes al artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.
38. Cuando el ajuste de una operación carente de complejidad y de valor monetario relativamente exiguo deba someterse ineludiblemente al procedimiento amistoso contemplado en los convenios de doble imposición, o al procedimiento previsto en la sección 3 del AC, podría resultar indicado aplicar un procedimiento acelerado. El FCPT no ha detallado los pasos que deben seguirse en la aplicación de un procedimiento de esas características, si bien señala la probabilidad de que las autoridades competentes deban aceptar trabajar con arreglo a plazos mucho más breves que los fijados para ajustes importantes y complejos. También pueden aplicarse en este contexto los principios en que se sustenta el enfoque en materia de cumplimiento, y detallados más arriba. Por ejemplo, la adopción de una decisión basándose en un mínimo de información; un enfoque flexible en cuanto a la forma de facilitar la información; la comunicación oral de la información pertinente, en vez de por escrito en documentos de posición oficiales. Asimismo, en algunos países, el procedimiento acelerado podría basarse, por ejemplo, en una norma *de minimis*.
39. La necesidad de recurrir a procedimientos formales de resolución de litigios puede reducirse si los auditores de las Administraciones tributarias pertinentes mantienen entre sí una comunicación directa en el marco del procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición o de los procedimientos contemplados en el CA, a fin de entender mejor las razones que han motivado un determinado ajuste, aunque esta comunicación no debe infringir las normas relativas al intercambio de información. Tales contactos directos pueden lograrse mediante la celebración de reuniones en las que los respectivos auditores locales, en calidad de autoridades competentes, debatan determinados casos de forma directa y acuerden soluciones

---

<sup>14</sup> Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas, (DO L 225 de 20.8.1990, p. 10).

adecuadas, con una participación limitada, en su caso, de personal de plantilla de las autoridades competentes.

#### **Recomendaciones:**

**R14. Se solicita a las autoridades tributarias que ejerzan su facultad para resolver de forma unilateral los casos de doble imposición generada por los ajustes de precios de transferencia que afecten a las PYME.**

**R15. Se aconseja la adopción de procedimientos acelerados de resolución de litigios a fin de resolver las solicitudes de compensación de las PYME por doble imposición cuando dichas reclamaciones carezcan de complejidad y se refieran a importes exigüos.**

**R16. Sería conveniente que las Administraciones tributarias explorasen y aplicasen enfoques alternativos para la resolución de litigios, como, por ejemplo, el contacto directo entre auditores o la aplicación de normas *de minimis* en el marco del procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición, o de los procedimientos contemplados en el CA.**

#### **V. CONCLUSIONES**

40. El FCPT reconoce que, para las PYME, el cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia lleva aparejada una serie de necesidades específicas. El FCPT observa que los Estados miembros ya han puesto en práctica algunas medidas valiosas a fin de responder a tales necesidades, y el presente informe trata de adoptarlas como punto de partida.
41. Las conclusiones y recomendaciones del presente informe se basan en la aplicación del principio de proporcionalidad y en una puesta en práctica flexible del mismo. El informe sugiere además una posible forma de identificar a dichas PYME, de modo que las medidas propuestas en él puedan [aplicarse de manera efectiva] adaptarse eficazmente a las mismas.
42. En su caso, las necesidades particulares de las PYME habrán de tenerse en cuenta en el futuro programa de trabajo de del FCPT.
43. El efecto de las medidas destinadas a las PYME y recomendadas por el FCPT deberá ser objeto de un seguimiento periódico.

**APÉNDICE II**  
**INFORME RELATIVO A LOS ACUERDOS DE REPARTO DE COSTES SOBRE**  
**SERVICIOS QUE NO GENERAN ACTIVOS INTANGIBLES**

**I. INTRODUCCIÓN**

1. Los acuerdos de reparto de costes (ARC), suelen ser utilizados por las empresas multinacionales como un medio económicamente rentable de llevar a cabo las actividades del grupo. La decisión de una empresa de recurrir a los ARC puede deberse a distintos motivos, como, por ejemplo, economías de escala, o reparto de riesgos, competencias o recursos.
2. El Foro Conjunto sobre Precios de Tránsito (FCPT) viene interesándose desde hace tiempo por la cuestión de los ARC, que figuraba ya en su anterior programa de trabajo y en relación con la cual ha confirmado, bajo su nuevo mandato, su decisión anterior de explorar la posibilidad de desarrollar un enfoque común a escala de la UE y el alcance del mismo.
3. Los ARC se analizan en profundidad en el capítulo VIII de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de Precios de Tránsito ( Directrices de la OCDE) y dicho organismo participa actualmente en un proyecto relacionado con los precios de transferencia de los activos intangibles. El FCPT ha centrado su trabajo en los servicios que no generan activos intangibles a fin de evitar la duplicación de la actividad que desarrolla la OCDE. Dichos trabajos deben considerarse un complemento de las orientaciones existentes que completan los trabajos del FCPT sobre los servicios intragrupo de bajo valor añadido (Directrices del FCPT sobre los servicios intragrupo).
4. El presente informe se centra en aquellas cuestiones cuyo tratamiento puede plantear en la práctica mayores dificultades a un verificador y propone la mejor forma de solucionarlas. El término «verificador» abarca tanto al contribuyente como a la Administración tributaria. El presente informe parte de la hipótesis de que tanto las empresas multinacionales como las Administraciones tributarias actúan de buena fe y refrendan de forma inequívoca los principios de la OCDE. El informe se centra en determinar la forma más eficaz que tiene un verificador para concluir que se ha aplicado el principio de plena competencia en relación con los ARC sobre servicios que no generan activos intangibles.
5. En la elaboración del presente documento se han tenido en cuenta tanto las Directrices de la OCDE (principalmente su capítulo VIII, pero también sus capítulos VI y VII en relación con la determinación del principio de plena competencia) como las Directrices del FCPT sobre los servicios intragrupo.

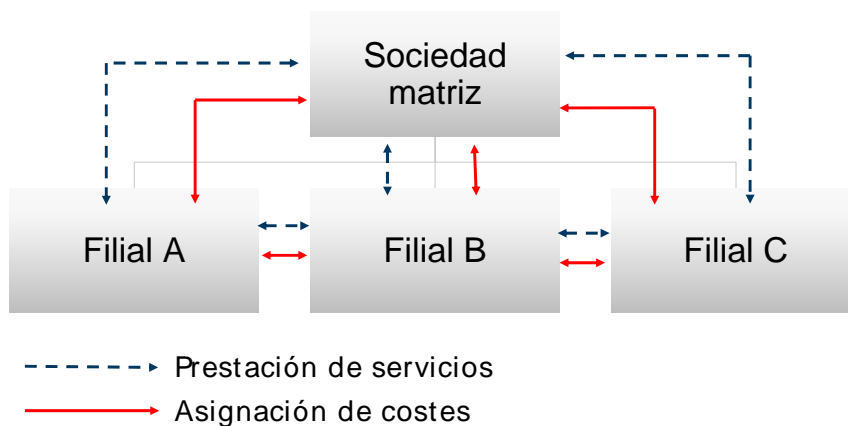
**II. TERMINOLOGÍA**

6. Dado que pueden existir interpretaciones divergentes respecto de si es posible establecer una distinción entre un ARC sobre servicios y los servicios intragrupo facturados directamente o mediante la puesta en común de los costes y, en caso de

que exista tal distinción, cómo realizarla, el presente capítulo trata de aportar una interpretación común de la terminología utilizada. En él se describe el concepto de ARC sobre servicios, diferenciándolo del de servicios intragrupo.

7. El ARC se define en el apartado 8.3 de las Directrices de la OCDE de la siguiente forma: «Un ARC es un acuerdo marco que permite a las empresas mercantiles distribuir los costes y los riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza y el alcance de los intereses de cada uno de los participantes en estos activos, servicios o derechos. Un ARC es más bien un acuerdo contractual que una entidad jurídica distinta o un establecimiento permanente compuesto por todos sus participantes. En un ARC, la proporción de los beneficios esperados del acuerdo que recibe un participante corresponde a su participación en el total de las aportaciones al acuerdo, teniendo en cuenta que la determinación de los precios de transferencia no constituye una ciencia exacta.»
8. Ilustración de un ARC sobre servicios.

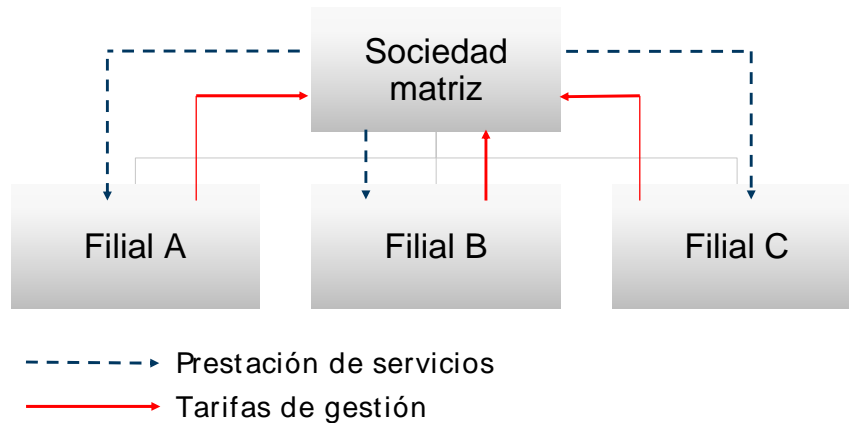
## Acuerdo de reparto de costes



9. El concepto de servicios intragrupo se describe en el apartado 7.2. de las Directrices de la OCDE: «Casi todos los grupos multinacionales deben poner a disposición de sus miembros un amplio abanico de servicios, especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales» y «El coste de suministrar estos servicios puede asumirlo inicialmente la sociedad matriz, un miembro del grupo especialmente designado ("un centro de servicios del grupo") u otro miembro del grupo.». El capítulo VII de las Directrices de la OCDE ofrece orientaciones para determinar si ha existido una prestación de servicios intragrupo, sobre los mecanismos de facturación directa o indirecta, y para determinar en qué circunstancias los servicios pueden facturarse a precio de coste, o si puede determinarse una remuneración de plena competencia, con inclusión de un margen de beneficio.

10. Ilustración de los servicios intragrupo.

## Servicios intragrupo



11. Otra variante que no aparece mencionada expresamente en las Directrices de la OCDE, pero bastante habitual en la práctica, es el acuerdo en virtud del cual varios miembros de un grupo multinacional agrupan los costes de determinados servicios, facturándolos a continuación (directa o indirectamente) a los miembros del grupo destinatarios de los mismos. Además, cabe también la posibilidad de que determinados miembros de un grupo multinacional suscriban un ARC sobre servicios y que otros miembros del grupo que no participen en dicho ARC presten servicios a los primeros. Por otro lado, el participante en un ARC puede contratar a una entidad independiente para que lleve a cabo la totalidad o una parte de sus actividades.
12. En la práctica, a veces resulta difícil establecer una distinción entre los servicios intragrupo (compartidos) –y los correspondientes costes agrupados– y los ARC sobre servicios que no generan activos intangibles. El cuadro que figura a continuación tiene por objeto ayudar a los verificadores a diferenciar ambos conceptos.

ARC sobre servicios que no generan activos intangibles	Servicios intragrupo
Acuerdo de distribución de costes, riesgos y beneficios en el que todos los participantes contribuyen en efectivo o en especie.	Los servicios intragrupo quedan circunscritos a la prestación o adquisición de servicios por los miembros del grupo de empresas multinacionales. El proveedor del servicio asume generalmente el riesgo derivado de

	una prestación no satisfactoria o ineficaz del mismo.
En caso de que se adhieran al ARC nuevos participantes, o de que antiguos participantes lo abandonen, las participaciones deberán adaptarse/reequilibrarse de conformidad con el principio de plena competencia.	La denuncia del acuerdo de servicios o su ampliación a otros participantes no tiene generalmente ninguna repercusión sobre los demás destinatarios de los servicios.
Es muy aconsejable establecer los ARC por escrito, a fin de que las Administraciones tributarias los acepten y reconozcan. En algunos Estados miembros, este requisito es incluso obligatorio. A la hora de examinar la aplicación/la ejecución de un ARC, es importante que el verificador disponga del acuerdo por escrito o de la documentación pertinente.	En la práctica, no siempre existen contratos formales. El acuerdo consiste a menudo en una mera relación directa entre el proveedor y el destinatario del servicio. Debería ser posible demostrar, desde la óptica del proveedor, que el servicio ha sido efectivamente prestado y, desde la del destinatario, que el servicio aporta un valor económico o comercial que refuerza su posición en el mercado (sección VII.1 de las Directrices del FCPT sobre los servicios intragrupo).
Dado que todos los participantes están contribuyendo a una actividad común y comparten costes, y que las contribuciones reflejan los beneficios esperados, dichas contribuciones se valoran generalmente a precio de coste.	El margen de beneficio facturado por el proveedor del servicio suele ser un elemento fundamental, dado que dicho proveedor no reparte beneficios con los destinatarios.
La asignación de costes se basa en los beneficios que cada participante espera extraer del ARC.	El criterio de reparto se basa en la medida en que cada empresa haya solicitado o recibido o tenga derecho al servicio.

### III. ÁMBITO DE APLICACIÓN

13. En tanto que las Directrices del FCPT sobre los servicios intragrupo se centran en los problemas relacionados con los servicios de carácter administrativo accesorios a las actividades comerciales del destinatario, el presente documento aborda las cuestiones específicas que se plantean cuando un ARC engloba todos los tipos de servicios intragrupo que no generan activos intangibles.
14. No es posible ni deseable establecer una definición exhaustiva de los servicios que pueden ser objeto de un ARC. Los servicios que se inscriben en el ámbito de aplicación del presente documento pueden abarcar las siguientes actividades: tecnologías de la información, logística, compras, propiedad inmobiliaria, finanzas, fiscalidad, servicios de recursos humanos, contabilidad, gestión de nóminas y facturación. Dicha enumeración es meramente ilustrativa y no implica que por figurar o no en ella un determinado servicio quede automáticamente cubierto o excluido del ámbito de aplicación del presente documento.

#### **IV. CARACTERÍSTICAS GENERALES: DETERMINACIÓN DE LA CONFORMIDAD DEL ARC CON EL PRINCIPIO DE PLENA COMPETENCIA**

15. Por regla general, un ARC se atiene al principio de plena competencia cuando las contribuciones acordadas en su marco se corresponden con las que habrían convenido empresas independientes en circunstancias comparables, teniendo en cuenta los beneficios que razonablemente se espera obtener del acuerdo, y que incluyen la distribución de los costes y los riesgos, a fin de satisfacer una necesidad común. Para un verificador, la cuestión fundamental en virtud del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE consiste en determinar si un ARC se ha aplicado/ejecutado de conformidad con el principio de plena competencia.
16. Las Directrices de la OCDE (9.163) señalan que la empresas multinacionales gozan de libertad para organizar sus transacciones comerciales como estimen oportuno. Las Administraciones tributarias pueden efectuar, si lo consideran justificado, ajustes de los precios de transferencia de conformidad con el artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. Así pues, conviene que una empresa multinacional tenga en cuenta las implicaciones (por ejemplo, en materia de asunción de riesgos) de cada una de las alternativas que razonablemente estén a su alcance, a la hora de decidir si los servicios prestados dentro del grupo van a facturarse directa o indirectamente, en el marco de los servicios intragrupo (con agrupación de costes), o si parece más adecuado recurrir a un ARC. Su elección no debe limitarse al nombre que se le dé (véase asimismo el apartado 43). Es preciso documentar los hechos más importantes. Ello no debería llevar al verificador a cuestionar la decisión de la empresa, ni las razones que han justificado su decisión, ni a solicitar al contribuyente que analice la mejor solución..

Para atenerse al principio de plena competencia, un ARC sobre servicios que no generan activos intangibles debe reunir las siguientes características:

- i) El acuerdo debe tener sentido desde una perspectiva empresarial
- ii) El contenido económico debe guardar coherencia con los términos del ARC.
- iii) Por lo general, los términos del ARC deben convenirse con anterioridad al inicio de la actividad.
- iv) Los términos del ARC deben atenerse al principio de plena competencia, teniendo en cuenta las circunstancias conocidas o razonablemente previsibles en el momento de suscribirse el acuerdo.
- v) Cada participante debe tener expectativas razonables de obtener beneficios.
- vi) La prrporción de los costes soportados por el participante debe ser proporcional a su participación en los beneficios previstos.
- vii) Debe ser posible evaluar cuantitativa o cualitativamente la eficiencia o la eficacia de los beneficios que cabe razonablemente esperar.
- viii) La aportación de cada participante puede efectuarse en efectivo o en especie, y por consiguiente no se exige una participación activa. El nivel de influencia en la toma de decisiones varía en función del tipo de ARC, de los conocimientos especializados de los participantes y de la cuantía de los costes que se asignen a cada uno de ellos.

- ix) Cuando un servicio sujeto al ARC sea prestado o recibido también por una entidad no participante en él, su valor debe fijarse de acuerdo con el principio de plena competencia.
  - x) En caso de adhesión al ARC o abandono del mismo, deberá procederse a un ajuste/reequilibrio de las participaciones de conformidad con el principio de plena competencia.
17. Puede ocurrir que el resultado efectivo del acuerdo difiera del previsto, por ejemplo, que la aportación de un participante resulte excesiva o que los beneficios que obtenga como consecuencia de su participación en el ARC sean insuficientes. En ese caso, el verificador debería analizar las razones de esa diferencia antes de pronunciarse sobre si la determinación de la aportación proporcional del participante ha sido o no la adecuada, o si la evaluación de los beneficios proporcionales esperados por este último se ha realizado correctamente.
  18. El verificador debería analizar, además, si la importancia de esta diferencia es tal que exige un ajuste, o si se considera lo suficientemente reducida para no tener que proceder al mismo, habida cuenta de que las Directrices de la OCDE aconsejan que las Administraciones tributarias se abstengan de efectuar ajustes menores o marginales. El verificador debe considerar, por otro lado, que cualquier modificación que se introduzca afectará a los demás participantes, lo que induce asimismo a evitar ajustes menores.
  19. En algunos casos, de los hechos y circunstancias puede deducirse que la realidad de un acuerdo difiere de los términos supuestamente convenidos por los participantes (apartado 8.29 de las Directrices de la OCDE). Un verificador siempre debería basar sus decisiones en los hechos y circunstancias relacionados con un acuerdo específico durante un período de referencia adecuado, aunque debería evitar en general efectuar un ajuste tomando como referencia un solo año. Además, debería tener en cuenta que el principio de plena competencia no exige en sí que los beneficios previstos coincidan con los efectivamente obtenidos, y que el hecho de que exista una diferencia, incluso importante, entre los beneficios previstos y los efectivos no supone automáticamente que las previsiones no se hayan realizado con arreglo dicho principio. En cualquier caso, es preciso velar por que no se lleven a cabo análisis retrospectivos.
  20. A tenor de lo expuesto en el apartado precedente, la aplicación del principio de plena competencia puede exigir un ajuste de la aportación del participante mediante un pago compensatorio en caso de que la situación se deba, por ejemplo, a una evaluación incorrecta de los beneficios esperados. En algunos otros casos se renunciará a considerar la totalidad o algunas de las disposiciones del ARC, por ejemplo, cuando los hechos y circunstancias difieran de los términos convenidos en el ARC (apartados 8.26 a 8.30 de las Directrices de la OCDE).
  21. El pago compensatorio será considerado un coste adicional desde la perspectiva del pagador y un reembolso de costes desde la del beneficiario.



**V. INFORMACIÓN CORROBORANTE: EXPOSICIÓN RELATIVA A LOS ARC SOBRE SERVICIOS QUE NO GENERAN ACTIVOS INTANGIBLES**

22. Todo verificador puede, a la vista de los hechos y circunstancias del caso y teniendo en cuenta su nivel de experiencia y su conocimiento de la empresa multinacional considerada, adoptar distintos enfoques al solicitar información que le permita confirmar la conformidad de un ARC sobre servicios con el principio de plena competencia. Para adoptar una decisión fundada es esencial disponer de información pertinente y de buena calidad.
23. Para preparar o revisar un ARC, el verificador necesita comprender y adquirir seguridad respecto de algunas cuestiones esenciales. La pregunta principal que cabe plantearse es la siguiente: ¿se atienden los resultados del acuerdo al principio de plena competencia? En la mayoría de los casos, puede responderse a esta pregunta mediante una exposición que incluya la información detallada a continuación en los apartados 24 y 25 <sup>15</sup>.
24. El elemento principal es, obviamente, el propio acuerdo. Todas las partes en el mismo deben tener expectativas claras de beneficio mutuo. Ninguna parte independiente se adheriría a un acuerdo de este tipo sin expectativas razonables de lograr beneficios (véase a continuación el apartado VI.1). En segundo lugar, el acuerdo debe garantizar que el reparto de las aportaciones refleje los beneficios esperados de cada participante (véase a continuación el apartado VI.2.).
25. Dado que cada ARC es diferente, el contenido exacto y la extensión de la exposición pueden variar, pero la lista de requisitos que figura a continuación se adaptaría a las exigencias de la mayor parte de los verificadores. Se puede facilitar además documentación adicional siempre que resulte pertinente.

i) Información de carácter general sobre el ARC:

- a) Explicación del ARC en el contexto general de las actividades de la empresa multinacional, a fin de permitir entender los motivos que han llevado a celebrar un acuerdo de este tipo. Es preciso describir la estrategia global de la multinacional en materia de precios de transferencia, el tipo de servicios objeto del ARC, el interés económico común de los participantes, los conocimientos y las competencias exigidos, los costes y los riesgos compartidos, etc.
- b) Lista de participantes y atribución de las responsabilidades y tareas asociadas a la actividad del ARC entre los participantes y otras empresas.
- c) Presupuesto asignado al ARC y duración prevista de este.

ii) Beneficios esperados en relación con el ARC

- d) Beneficios esperados por cada participante y forma en que han sido evaluados y reflejados en el método de reparto (incluida la metodología y las proyecciones utilizadas).

---

<sup>15</sup> El procedimiento es similar al contemplado en la sección VI, apartados 21 a 25, de las Directrices del FCPT sobre los servicios intragrupo.

### iii) Contribución al ARC

e) Forma que revisten las aportaciones de cada participante, valor de las mismas y descripción pormenorizada del modo de determinar el valor de las aportaciones iniciales y corrientes.

f) Descripción de la norma contable utilizada y del modo en que se garantiza su aplicación uniforme a todos los participantes a fin de determinar los gastos y el valor de las aportaciones. Descripción de los costes directos e indirectos incluidos en la agrupación de aportaciones, fechas de liquidación, métodos de pago y cualquier cotejo entre los ajustes presupuestados y los efectivos

g) Información acerca de la existencia de subvenciones públicas o bonificaciones fiscales vinculadas a las aportaciones de los participantes, e impacto de estas subvenciones y bonificaciones.

### iv) Seguimiento/adaptación del ARC

h) Información relativa a los pagos compensatorios, es decir, las circunstancias que los originan, su método de cálculo y el momento en que deben abonarse.

i) Descripción de las normas del grupo en lo que se refiere a su enfoque en materia de auditoría y su aplicación al ARC. Por ejemplo, cuáles son las medidas de salvaguardia previstas para garantizar una aplicación coherente del criterio de reparto a un servicio concreto; o cómo se evita la duplicación de los costes/servicios.

j) Método de seguimiento y actualización de las condiciones del ARC.

k) Explicación sobre la forma de integrar en el ARC a nuevos participantes y de poner fin a la participación en el mismo. Método que debe aplicarse cuando es preciso ajustar/reequilibrar las participaciones en el ARC.

### v) Relación con otras entidades

l) Lista de los demás miembros del grupo o de las empresas independientes destinatarias de servicios incluidos en el ARC. Descripción de las tarifas que deben aplicarse y criterio o criterios de reparto para la distribución entre los participantes.

26. La información descrita puede facilitarse de diversas formas, por ejemplo, mediante una exposición por escrito al efecto; puede darse el caso, asimismo, de que el acuerdo escrito incluya ya la mayor parte de la información solicitada. La cuestión esencial es que el verificador entienda el funcionamiento del ARC en la práctica.

## **VI) ASPECTOS ESPECÍFICOS**

27. El presente capítulo aborda algunas cuestiones específicas en relación con las cuales el verificador podría requerir orientación adicional.

## **VI.1. Prueba del «beneficio esperado»**

28. La prueba del «beneficio esperado» constituye un elemento esencial para el establecimiento, el seguimiento adecuado y la verificación de un ARC. Sirve de base para evaluar si las aportaciones de los participantes están en consonancia con el principio de plena competencia, y justifica el criterio de reparto.
29. De acuerdo con el principio de plena competencia, la aportación de un participante debe guardar proporción con el beneficio que espera obtener como consecuencia de su participación en el ARC. En este contexto, por beneficio se entiende un incremento del valor económico o comercial, como, por ejemplo, una reducción de los gastos o un aumento de los ingresos o de los beneficios. También puede considerarse beneficio esperado la posibilidad, convenientemente demostrada, de mantener los beneficios o los ingresos o de evitar o reducir las pérdidas. Cabe señalar que, por lo que a la prueba del beneficio esperado se refiere, lo que distingue a los ARC de los servicios intragrupo es que, en el caso de los primeros, el verificador, además de comprobar que los servicios cubiertos han sido efectivamente prestados (como en el caso de los servicios intragrupo), debe controlar que las aportaciones sean acordes con los beneficios que los participantes esperan obtener como consecuencia de su participación en el acuerdo.
30. Es importante que el verificador tenga pleno convencimiento de que, desde la óptica del participante, la aportación se corresponde con los beneficios esperados –por ejemplo, en términos de economías de escala, de reparto de riesgos y de puesta en común de competencias–, y de que el participante habría pagado por el servicio o lo habría realizado por sí mismo. El criterio utilizado para repartir los costes debería reflejar el beneficio esperado por el participante y la forma en que este se beneficia del resultado del acuerdo conforme a lo previsto en el mismo .
31. El grado de seguridad que debe adquirir un verificador para admitir que un servicio prestado en el marco de un ARC cumple el principio de plena competencia varía dependiendo de los casos y está basado en una evaluación del riesgo. Aunque en la mayoría de los casos resulte fácil deducir el beneficio esperado por cada participante a través de una demostración adecuada de los beneficios globales obtenidos en el marco del ARC y de la idoneidad del criterio de reparto elegido, habrá ocasiones en que el beneficio esperado a nivel individual sea menos claro, lo que exigirá un análisis más específico adoptando el punto de vista de cada participante. De forma adicional y en función de los hechos y circunstancias, el beneficio esperado podrá evaluarse directamente, es decir, mediante una estimación de los ingresos adicionales que van a generarse o de los costes que van a economizarse, o indirectamente, a través de indicadores indirectos de los beneficios esperados como, por ejemplo, el volumen de negocios, el número de efectivos, el beneficio bruto, etc.

## **VI.2. Aportación de cada participante**

32. La aportación de cada participante debe corresponderse con la que habrían aportado partes independientes en circunstancias comparables. La valoración de las participaciones en los beneficios esperados es uno de los elementos esenciales de los ARC que constituirá la base para el cálculo de las aportaciones.

33. A menudo, la determinación del importe que tendrá que aportar cada participante se lleva a cabo aplicando criterios de reparto, si bien el método de atribución podría basarse en una estimación de los costes que ahorrará cada uno de los participantes en el acuerdo. Las orientaciones que se ofrecen en materia de selección, justificación, aplicación, documentación y posibles criterios de reparto en los apartados 48 a 55 de las Directrices del FCPT sobre los servicios intragrupo son aplicables asimismo en el contexto de los ARC sobre servicios que no generan activos intangibles.
34. El valor de la aportación de cada participante debe corresponderse con el que se habría convenido entre partes independientes en una situación comparable. No es posible aplicar una fórmula específica para la determinación de las aportaciones de los participantes válida en cualquier situación, sino que habrá que la solución vendrá dada caso por caso y deberá respetar la aplicación general del principio de plena competencia. Por lo que respecta a los ARC en general, Los países tienen experiencia tanto en la utilización de los costes como de los precios de mercado para determinar el valor de las aportaciones al ARC según el principio de plena competencia (apartado 8.15 de las Directrices de la OCDE). No obstante, en el caso de los ARC contemplados en el presente documento, se parte del supuesto de que suele existir una pequeña diferencia entre la determinación del valor a precio de coste o a precio de mercado, por lo que se recomienda, a efectos prácticos, valorar en general las aportaciones a precio de coste.
35. Dado que las aportaciones se calculan en función de los beneficios esperados, se basan inicialmente en los costes presupuestados. En el caso de los ARC sobre servicios, la diferencia entre los costes presupuestados y los efectivos puede no ser importante y, por tanto, para determinar la aportación de cada participante puede ser útil recurrir a los costes efectivos. No obstante, cuando se estime necesario proceder a un ajuste de la aportación para adaptarla a los costes efectivos en lugar de los estimados, dicho ajuste deberá realizarse en general retrospectivamente, es decir, adaptando los costes presupuestados históricos. Salvo que la legislación nacional lo prohíba, puede ser oportuno proceder a un ajuste prospectivo por razones prácticas. Para ello, habrá que contabilizar el eventual ajuste en el ejercicio siguiente, siempre que se considere que ello no tendrá repercusiones importantes. La cuestión de si para determinar el valor de la aportación procede efectuar un ajuste aplicando el precio de mercado<sup>16</sup> en vez del precio de coste (presupuestado o efectivo) se analiza en el apartado 34.
36. Por lo que respecta a los ajustes de las aportaciones, las Directrices de la OCDE recomiendan la elaboración de un estado anual de los gastos soportados en relación con la actividad del ARC, que describa de forma pormenorizada el método de cálculo del valor de las aportaciones y los principios contables aplicados de manera uniforme a todos los participantes a fin de determinar los gastos y el valor de las aportaciones. Cabe suponer que, cuando terceros contribuyan conjuntamente a un proyecto concreto, estos también acordarán una norma común sobre la forma de determinar sus aportaciones. Por razones de orden práctico, se recomienda que las empresas multinacionales sean autorizadas a aplicar las normas de contabilidad utilizadas generalmente por el grupo en su conjunto. No obstante, las

---

<sup>16</sup> El apartado 8.15 de las Directrices de la OCDE se refiere a la valoración de las aportaciones a precio de mercado.

Administraciones tributarias tendrán derecho a exigir ajustes, especialmente en los casos en que pueda preverse la persistencia de diferencias importantes frente a las normas de contabilidad nacionales durante el período de vigencia del ARC.

37. Las aportaciones deben abarcar todos los costes pertinentes vinculados a la adquisición, el mantenimiento o la protección de los beneficios derivados del acuerdo. Es preciso que el verificador comprenda cuáles son los costes que se han considerado pertinentes (y, que por lo tanto, pueden distribuirse). En algunos casos ello resultará evidente a la luz del tipo de servicios cubiertos por el ARC. En otros, cuando se planteen situaciones más complejas, el acuerdo debería explicar claramente qué costes quedan excluidos o cómo se ha evitado una eventual duplicación de los costes.
38. El tratamiento de las bonificaciones fiscales y las subvenciones públicas es una cuestión relacionada con las anteriores que se aborda en el apartado 8.17 de las Directrices de la OCDE. La cuestión fundamental es determinar si los costes repercutidos al ARC deben incluir exclusivamente los gastos efectivamente soportados, una vez deducidas los beneficios fiscales y las subvenciones públicas. *«Cuándo y hasta qué punto estos ahorros deben de tomarse en cuenta, al evaluar la aportación de un participante, dependerá de cómo hubieran actuado las empresas independientes en circunstancias comparables».*

### **VI.3. Beneficio previsto frente a beneficio efectivo**

39. Los ARC son acuerdos basados en los beneficios esperados, y, a la vista de la larga duración que suelen tener, las partes independientes pueden desear incluir en el contrato una cláusula que permita evaluar periódicamente si los beneficios esperados se corresponden con los efectivos, y si no puede ser preciso modificar las aportaciones en el futuro.
40. En relación con estas dos cuestiones, es preciso plantearse si las aportaciones pueden adaptarse a la situación efectiva y si ello debe considerarse acorde con el principio de plena competencia o constituye una indebida utilización retrospectiva de información.
41. UN ARC debe analizarse con referencia a hipótesis de beneficios futuros basadas en las circunstancias económicas y comerciales imperantes o razonablemente previsibles en el momento de celebrarse del acuerdo. Por tanto, una vez que el verificador considere razonables las proyecciones de beneficios, el hecho de que se produzcan ulteriores acontecimientos que afecten a las proyecciones iniciales no debería provocar un ajuste retroactivo de las aportaciones.
42. Habida cuenta de que pueden surgir hechos o circunstancias inesperados o imprevisibles que alteren la hipótesis inicial en materia de beneficios, el verificador debe considerar si, en tales casos, partes independientes hubieran procedido a un ajuste o a una renegociación del acuerdo.

### **VI.3. Participación en un ARC**

43. La principal característica de un ARC consiste en que las aportaciones de los participantes se corresponden con los beneficios que cada uno de ellos espera obtener

de su participación en el acuerdo. Una empresa que obtuviera sus beneficios esperados exclusiva o principalmente de la actividad desarrollada en el marco del ARC propiamente dicha no sería considerada miembro del ARC sino, más bien, un proveedor de servicios (empresa) que añadiría un margen de beneficio en su cálculo, es decir, una empresa de prestación de servicios en condiciones de plena competencia.

#### **VI.5. Adhesión a un ARC/Abandono de un ARC**

44. La adhesión a un ARC o el abandono del mismo por parte de una empresa suele ser, en la práctica, una cuestión muy complicada, pese a que las fusiones y reestructuraciones formen parte de la actividad habitual de las empresas multinacionales. A menudo, los verificadores tienen problemas para determinar el valor de los trabajos en curso y/o de las competencias específicas adquiridas en el contexto de actividades pasadas.
45. No obstante, dado que el ámbito del presente documento se circunscribe a los ARC sobre servicios que no generan activos intangibles, el examen de las cuestiones relacionadas con los pagos de entrada y de salida debería ser muy limitado (o inexistente). A continuación, se plantean una serie de preguntas cuya respuesta podría ser de utilidad para los verificadores: ¿qué costes suplementarios deberán soportar los participantes cuando una entidad abandone el acuerdo o, en casos excepcionales, cuando se adhiera a él? ¿Seguirá siendo viable el acuerdo una vez que dicha entidad lo haya abandonado? ¿Deben esos nuevos elementos (diferente estructura de costes, o diferentes conocimientos especializados, competencias, riesgos, etc.) ser objeto de una compensación monetaria o solo deben conducir a una revisión de los beneficios esperados que suponga la adopción de nuevos criterios de reparto? o ¿aporta el nuevo participante conocimientos específicos?
46. Evidentemente, en caso de que las actividades previamente desarrolladas en el marco del ARC carezcan de valor, no habrá que efectuar compensación alguna. No obstante, la adhesión a un acuerdo o el abandono del mismo por parte de una empresa llevará generalmente aparejado un ajuste de las partes proporcionales de las demás (criterios de reparto).

#### **VI.6. Documentación**

47. Los verificadores han de tener en cuenta que los ARC se rigen ya por el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia en la UE (DPT UE), según el cual, las empresas multinacionales deben incluir en su *masterfile* una lista de los ARC en los que participen miembros del grupo establecidos en la UE.
48. Las Directrices de la OCDE (apartado 5.4) aluden a los principios de gestión empresarial prudente que deberían guiar el proceso de examen de la idoneidad de los precios de transferencia a efectos fiscales, así como el grado de exhaustividad de cualquier documentación justificativa requerida en relación con dichos precios de transferencia.
49. Este tema se trata en el punto 2.3.1. de la DPT UE: según dicho informe, el principio de gestión prudente de empresa, que se basa en principios de orden económico,

implica que el tipo de pruebas que se requiere para una transacción de gran valor puede ser muy diferente del requerido para otra transacción cuyo valor global sea sensiblemente inferior.

50. La aplicación de este principio a los ARC llevaría a los participantes en los mismos a elaborar u obtener documentación sobre la naturaleza de los servicios cubiertos y los términos del acuerdo, así como sobre su conformidad con el principio de plena competencia (incluidas las proyecciones utilizadas para determinar los beneficios esperados y los gastos previstos frente a los gastos efectivos).
51. Cabe señalar que la información procedente de una fuente (por ejemplo, de un acuerdo por escrito) puede solaparse con la cubierta por otra (por ejemplo, una exposición). El uso generalizado de sistemas informáticos brinda asimismo la oportunidad de acceder a información resumida que eviten tener que recurrir a documentación primaria más extensa.
52. El FCPT considera información pertinente a efectos del cumplimiento de los requisitos de la DPT UE los acuerdos ARC, completados, en su caso, con la información que figura en la exposición relativa a dichos acuerdos.

#### **VI.7. Consideraciones posteriores a la verificación**

53. Es usual que en los ARC participen más de dos entidades y que, con frecuencia, se celebren entre varios o incluso la totalidad de los miembros de una empresa multinacional. Así pues, los ajustes que se introduzcan en él podrán afectar no solo a una entidad sino a todos los demás participantes. A fin de evitar la doble imposición en caso de litigio, puede ser necesario aplicar procedimientos que generen costes elevados y supongan una utilización intensiva de recursos. Así pues, se recomienda, por un lado, que las Administraciones tributarias no planteen objeciones a la participación o aportación atribuida a sus contribuyentes cuando los ajustes a oas que dé lugar sean poco importantes, y por otro, que los contribuyentes se esfuercen por aplicar las presentes directrices a la hora de establecer y documentar sus ARC sobre servicios que no generan activos intangibles.
54. En caso de litigio, el procedimiento amistoso puede involucrar a más de dos autoridades competentes. Por tanto, será útil aplicar los enfoques multilaterales recomendados en el Código de Conducta sobre el Convenio de Arbitraje en casos triangulares.

#### **VII. CONCLUSIONES**

55. El cumplimiento de las recomendaciones del presente informe, en la mayoría de los casos que se inscriben en su ámbito de cobertura, agilizará la evaluación y permitirá a las Administraciones tributarias determinar con mayor facilidad la aplicación efectiva del principio de plena competencia.
56. Se recomienda que, para que sirva de referencia en el futuro y al final del proceso contemplado en el presente informe, la exposición pase a formar parte de un fichero, y que se prevean disposiciones para su actualización periódica.

57. El FCPT hará un seguimiento periódico del efecto de las presentes directrices.



## **ANEXO: Resumen de la situación actual en los Estados Miembros en materia de legislación, orientaciones administrativas y buenas prácticas relacionadas con los ARC**

La presente sección tiene por objeto presentar una síntesis de la situación actual de la legislación y las instrucciones administrativas relativas a los ARC en los Estados miembros de la UE.

Se ha elaborado basándose en las aportaciones de las Administraciones tributarias de la UE y refleja la situación existente a 1 de julio de 2011.

### **Pregunta n° 1: ¿Existe en su país legislación específica en relación con los ARC? En caso negativo, ¿se está considerando la posibilidad de adoptarla? ¿Cuándo entraría en vigor?**

El número de Estados miembros en que existe legislación específica en materia de ARC es muy reducido.

En tanto que Estonia, España, los Países Bajos, Portugal y Eslovenia aplican disposiciones legales específicas en relación con los ARC destinados a la obtención de activos, derechos o servicios, Polonia solo aplica legislación relativa a los ARC en el contexto de los intangibles. Alemania aplica disposiciones específicas únicamente por lo que respecta a la documentación relativa a los ARC. A fin de evaluar los ARC, otros Estados miembros recurren a las Directrices de la OCDE aplicables a los precios de transferencia, o a sus propias directrices generales sobre el tema.

Únicamente Grecia está analizando la posibilidad de introducir nuevas disposiciones específicas en relación con los ARC.

### **Pregunta 2. ¿Ha publicado la Administración de su país directrices en materia de auditoría interna a fin de brindar orientación sobre los ARC? En caso afirmativo, ¿cuáles son los aspectos esenciales que se abordan en ellas (por ejemplo, la forma de reconocer y de auditar un acuerdo, el modo de facilitar el intercambio de información con otros países, etc)?**

Son pocos los Estados miembros que han publicado directrices en materia de auditoría de los ARC.

Italia, Lituania, Eslovenia y el Reino Unido disponen de directrices sobre precios de transferencia que abarcan asimismo la auditoría de los ARC. Las directrices del Reino Unido, en particular, destacan la importancia de determinar la existencia de una expectativa clara de beneficios mutuos y generales, a fin de distinguir el ARC de la situación más habitual de transferencia directa de bienes y servicios.

En Hungría se aplica un decreto del Gobierno sobre requisitos de documentación en relación con los acuerdos sobre precios de transferencia en general.

Letonia cuenta con directrices generales internas relativas a los ARC basadas en las Directrices de la OCDE.

Portugal está en proceso de adoptar un manual de auditoría de precios de transferencia que incluye asimismo directrices de auditoría interna en ámbitos tales como los ARC.

**Pregunta 3. ¿Ha publicado la Administración de su país orientaciones administrativas relativa a los ARC (directrices, reglamentos, circulares, etc) en las que se explique el procedimiento que debe seguir el contribuyente en la elaboración de un ARC, refiriéndose específicamente a su estructura y a los requisitos de documentación? En caso de que dichos documentos existan, ¿podría facilitar un enlace electrónico a los mismos?**

Son poco numerosos los Estados miembros que han publicado orientaciones administrativas nacionales en materia de ARC.

En Dinamarca, los ARC se abordan en las directrices nacionales sobre documentación en materia de precios de transferencia.

Estonia ha publicado directrices que incluyen una breve explicación de las Directrices de la OCDE aplicables a los precios de transferencia y algunos ejemplos.

En Hungría, se aplica un Decreto del Gobierno sobre requisitos de documentación en relación con los acuerdos sobre precios de transferencia en general.

Alemania ha publicado orientaciones administrativas de carácter vinculante para la Administración tributaria, pero que los órganos jurisdiccionales no están obligados a seguir.

Las directrices de auditoría adoptadas por Italia son públicas y están dirigidas a los inspectores fiscales, aunque también son consultadas por los contribuyentes.

Los reglamentos portugueses tienen previsto incluir la información pertinente relacionada con los ARC en el fichero sobre precios de transferencia.

**Pregunta 4. ¿Cuál es el tipo de ARC al que recurren más habitualmente las empresas de su Estado miembro?**

Las Administraciones tributarias de los Estados miembros tratan en la mayoría de los casos ARC relativos a servicios, desarrollo de la propiedad intelectual, investigación y desarrollo y adquisición de activos.

**Preguntas 5 a 7: ¿Cuáles son los problemas concretos registrados en la práctica al tratar los ARC y cómo se han resuelto? ¿Cuáles son sus principales preocupaciones en relación los ARC sobre servicios? A tenor de su experiencia, ¿cuál es la frecuencia de los litigios vinculados con los ARC?**

Los problemas más comunes registrados en la práctica al tratar los ARC están relacionados con la disponibilidad/comunicación en los plazos oportunos de suficiente información/documentación sobre los PT por parte de los contribuyentes, la idoneidad de los criterios de reparto, el cálculo de las cuotas de adhesión y abandono del acuerdo, la valoración de los pagos de entrada y salida, la distribución de los costes, la determinación de datos comparables, la aplicabilidad de los márgenes de beneficios así como la identificación del ARC, propiamente dicha.

Las preocupaciones concretas de las Administraciones tributarias en este contexto están relacionadas con los criterios para la identificación de un ARC, la estimación del valor de las aportaciones de los participantes al ARC y la evaluación de los beneficios asociados (esperados y efectivos) y de los riesgos a efectos de reparto de los costes, la posibilidad de aplicar márgenes, así como el acceso a la documentación pertinente.